Steuerliche Wahlrechte

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des Grades eines Doktors
der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
bei der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Freien Universität Berlin

vorgelegt von
Dipl.-Kfm. Wolfgang Kummer
aus Berlin

Berlin 1966

Druck:
ERNST-REUTER-GESELLSCHAFT
der Förderer und Freunde der Freien Universität Berlin e.V.
DISSERTATIONS-DRUCKSTELLE
1 Berlin 33, Garystr. 45

Steuerliche Wahlrechte

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des Grades eines Doktors
der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
bei der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Freien Universität Berlin

vorgelegt von
Dipl.-Kfm. Wolfgang Kummer
aus Berlin

Berlin 1966

Dekan: Professor Dr. Bernhard Bellinger
Referent: Professor Dr. Kurt Berger
Korreferent: Professor Dr. Heinz Langen
Tag der mündlichen Prüfung: 18. Mai 1966

UNIVERSITEITSBIBLIOTHEEK - LEIDEN -

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41546527_0019

Vorwort

In den letzten Jahren haben Wahlrechte in immer größerem Ausmaß Eingang in das deutsche Steuerrecht gefunden. Zur Erreichung der verschiedensten Ziele hat sich insbesondere der Gesetzgeber mit mehr oder weniger großem Erfolg dieses Instrumentes bedient, so daß mit einiger Wahrscheinlichkeit auf die Fortsetzung dieser Entwicklung und damit auf die weiter steigende Bedeutung der Wahlrechte sowohl für den Steuergesetzgeber als auch für den Steuerpflichtigen gerechnet werden kann.

Trotz dieser bemerkenswerten Entwicklung hat sich die Fachliteratur mit den steuerlichen Wahlrechten bisher gleichsam nur am Rande beschäftigt und sich - abgesehen von der Erörterung rechtlicher Einzelfragen - im wesentlichen damit begnügt, auf die besondere Problematik dieser Rechte hinzuweisen.

Ziel der vorliegenden Arbeit ist es daher, in einer umfassenden Darstellung zunächst einmal die wichtigsten Aspekte steuerlicher Wahlrechte zu beleuchten und damit eine Grundlage für die Beurteilung ihrer wirtschaftlichen Bedeutung zu schaffen. Als Beitrag zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre konnte es dabei nicht Anliegen dieser Abhandlung sein, auch die zahlreichen steuerrechtlichen Fragen zu untersuchen, die mit der Schaffung steuerlicher Wahlrechte verbunden sind. Steuerrechtliche Probleme werden vielmehr nur insoweit behandelt, als dies zur Klärung wirtschaftlicher Fragen erforderlich ist.

Zu meinen Überlegungen, die ihren ersten Niederschlag in einem in der Zeitschrift "Die Wirtschaftsprüfung" (1961 S. 422 ff.) veröffentlichten Aufsatz zum Thema "Rechtssicherheit als Grundlage der steuerlichen Wahlrechte" gefunden haben, wurde ich durch einen Fall aus der Praxis angeregt, der mich auf die zunehmende Bedeutung der steuerlichen Wahlrechte und deren besondere Stellung in der Besteuerung aufmerksam werden ließ.

Die im Juli 1964 abgeschlossene Arbeit berücksichtigt den Stand vom 30. Juni 1964.

Berlin, im September 1965.

Wolfgang Kummer

Inhaltsverzeichnis

Seite

I. Einleitende Betrachtungen

Zum Begriff der steuerlichen Wahlrechte 2

II. Theoretische Betrachtungen

1. Struktur und Dimension steuerlicher Wahlrechte 10

2. Kombination steuerlicher Wahlrechte 14

3. Typologie der steuerlichen Wahlrechte 18
   a) Formelle und materielle Wahlrechte
   b) Konstante und variable Wahlrechte
   c) Terminfreie und termingebundene Wahlrechte
   d) Autonome und bedingte Wahlrechte

4. Steuerliche Wahlrechte und Antragsrechte 29

5. Motivation steuerlicher Wahlrechte 33
   a) Formelle Wahlrechte als Mittel der gesetzlichen Tatbestandsabgrenzung
   b) Materielle Wahlrechte als steuerliches Privilegierungsinstrument
   c) Materielle Wahlrechte als Mittel der Präferenztechnik des Gesetzgebers
   d) Materielle Wahlrechte im Dienste der Rechtssicherheit

6. Das Element des Risikos in der Wahlentscheidung 45

7. Wirkungen steuerlicher Wahlrechte 62
   a) Steuerverhinderung als besondere Form der Steuerabwehr
   b) Zur Frage der Verhaltensweisen gegenüber steuerlichen Wahlrechten
   c) Die Ausübung steuerlicher Wahlrechte als Gratisdienst an den Staat

III. Empirische Betrachtungen

1. Steuerliche Wahlrechte in der Gesetzgebung 86
   § 26 EStG - § 7b EStG 1961 - §§ 82a und b EStDV - § 6 Abs.2 EStG - § 16 BHG 1962 - § 17 BHG 1962 - § 8 WoPG - § 30 ErbStG - §§ 199 und 199a LAG - § 19 Abs.4 KStG

2. Steuerliche Wahlrechte in der Verwaltungspraxis 139
   Abschn.22 Abs.3 EStR 1963 - Abschn.33 Abs.2, 5 und 6 EStR 1963 - Abschn.35 Abs.2 und 4 EStR 1963 - Abschn.107a Abs.3 Satz 2 EStR 1956/57 - Erlaß des Berliner Senators für Finanzen vom 13. Januar 1961 - Abschn.157 Abs.2 Satz 2 EStR 1960 - Abschn.59 Abs.1 EStR 1956/1957

Seite

3. Steuerliche Wahlrechte in der Rechtsprechung 149
Urteil des RFH vom 13. Dezember 1928
Urteil des BFH vom 1. April 1952
Urteil des BFH vom 2. April 1957
Urteil des BFH vom 13. November 1963
Urteil des RFH vom 9. Mai 1933 und
Bescheid des RFH vom 12. April 1934
Gewillkürtes Betriebsvermögen
Urteil des BFH vom 5. August 1958
Urteil des BFH vom 25. November 1960
Urteil des FG Münster vom 29. Oktober 1957,
Urteil des BFH vom 17. März 1961

IV. Normative Betrachtungen

1. Für und wider steuerliche Wahlrechte 181

2. Technische Würdigung der steuerlichen Wahlrechte 186
a) Das Postulat der Zweckmäßigkeit
b) Das Postulat der Steuervereinfachung

3. Rechtstheoretische Würdigung der steuerlichen Wahlrechte 198
a) Das Postulat der Steuergerechtigkeit
b) Das Postulat der Rechtssicherheit
c) Das Postulat einer Gestaltung des Rechtssystems im Einklang mit der Gesellschaftsordnung

4. Wirtschaftswissenschaftliche Würdigung der steuerlichen Wahlrechte 217
Das Postulat einer Gestaltung des Steuersystems im Einklang mit der Wirtschaftsordnung

V. Rückblick und Ausblick 234

Anhang:

Literaturverzeichnis 236

Verzeichnis der verwendeten Entscheidungen 255

Verzeichnis der Abkürzungen 260

Anmerkungen 264

Lebenslauf

I. Teil:

Einleitende Betrachtungen

Anmerkungen hierzu: S. 264 - 266

Zum Begriff der steuerlichen Wahlrechte

Im Begriff "steuerliche Wahlrechte" werden zwei Bestandteile zusammengestellt, die bei einer oberflächlichen Betrachtung als so gegensätzlich erscheinen mögen, daß in ihrer Zusammenfassung geradezu ein Paradox vermutet werden könnte: Steuern und Wahlrechte.

Schon ein Blick auf die Begriffsbestimmungen der Steuer[1] läßt deutlich werden, daß Wahlrechte in der Besteuerung etwas Außergewöhnliches sein müssen.[2] Da Wählen "ein Bevorzugen ("Lieberwollen") eines unter mehreren Motiven" ist, "nämlich desjenigen, welches zur Zeit und gegenüber den konkurrierenden den höchsten Wert für das Subjekt hat",[3] muß ein Wahlrecht begriffsnotwendig mindestens zwei Möglichkeiten bieten, zwischen denen sich der Wahlberechtigte frei entscheiden kann. Demgegenüber gehört es zu den wesentlichen Merkmalen einer Steuer, daß die Leistungspflicht, die durch sie begründet wird, der direkten Einflußnahme des Steuerpflichtigen weitgehend entzogen ist. Sämtliche Definitionen der Steuer stimmen darin überein, daß es zu den unabdingbaren Begriffsmerkmalen jeder Steuer gehört, daß sie dem Pflichtigen ohne dessen Mitwirkung einseitig vom Gesetzgeber auferlegt wird.[4]

Die Besteuerung wird dabei geleitet von den Grundmaximen der Tatbestandsmäßigkeit und der Gesetzmäßigkeit,[5] die im Interesse der Verwirklichung von Gerechtigkeit im Steuerrecht eine möglichst gleichmäßige Behandlung aller Steuerpflichtigen garantieren sollen. Auf Grund dieser Prinzipien darf eine Steuer nur dann erhoben werden, wenn der gesetzlich fixierte Tatbestand, an den die Steuer geknüpft ist, erfüllt wird. Andererseits muß die Besteuerung aber auch - gewissermaßen zwangsläufig - erfolgen, sobald dieser Tatbestand von irgendjemand verwirklicht worden ist. Die Steuer entsteht dann kraft Gesetzes, ohne daß es noch einer besonderen Entscheidung bedarf und ohne daß der Steuerpflichtige noch irgendeinen Einfluß auf die Art, die Höhe oder den Zeitpunkt seiner Belastung nehmen kann.

Durch die Einführung steuerlicher Wahlrechte wird diese Lage des Steuerpflichtigen nun allerdings wesentlich verändert. Der Begriff des Wahlrechtes läßt sich ja - wie eingangs bereits erwähnt - nur dann verwenden, wenn für einen bestimmten Sachverhalt im Gesetz mindestens zwei verschiedene steuerliche Behandlungsmöglichkeiten vorgesehen sind und es allein vom Willen des Steuerpflichtigen abhängt, welche dieser Möglichkeiten bei ihm zur Anwendung kommen soll.

Ein steuerliches Wahlrecht ist also immer dann gegeben, wenn an das Vorliegen eines Tatbestandes nicht notwendig eine ganz bestimmte steuerliche Folge geknüpft ist, die steuerlichen Auswirkungen vielmehr einer Entscheidung des Steuerpflichtigen überlassen bleiben. In dieser Entscheidung ist der Besteuerte nun aber keineswegs so völlig frei, daß er jede gewünschte steuerliche Folgerung aus dem von ihm erfüllten Tatbestand ziehen könnte. Er ist vielmehr stets an den vom Gesetzgeber geschaffenen Rahmen von Entscheidungsfreiheit gebunden und kann nur eine Auswahl zwischen einer beschränkten Anzahl von Möglichkeiten treffen; so kann ein Gewerbetreibender bei der Anschaffung von geringwertigen Wirtschaftsgütern im Hinblick auf seine Einkommen- und Gewerbesteuer z.B. nur wählen zwischen der sofortigen Absetzung der Anschaffungskosten im Jahr der Anschaffung und der Verteilung dieser Kosten im Wege der Absetzung für Abnutzung auf die voraussichtliche Nutzungsdauer.

Da die steuerlichen Wahlrechte also nie so weit gehen, die steuerlichen Folgerungen aus dem Vorliegen eines Tatbestandes in das völlige Belieben der Steuerpflichtigen zu stellen, heben sie die Geltung der Grundprinzipien des Steuerrechts - Tatbestandsmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit - keineswegs auf. Auf die Anwendung dieser Maximen kann das Steuerrecht nicht verzichten, weil es bei der Besteuerung nie um einen speziellen Leistungsaustausch geht und sich das Verhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Steuerberechtigten daher nicht durch die Einräumung von Vertragsfreiheit gestalten läßt.[6)] Hier muß vielmehr ein streng kausales oder deterministisches Prinzip

angewendet werden, durch das die gesetzlich fixierten Tatbestände zwangsläufig mit der Steuer belegt werden.

Dieser Determinismus, der im Normalfall für einen bestimmten Sachverhalt nur eine einzige steuerliche Würdigung kennt, wird nun allerdings durch die Schaffung von Wahlrechten, wenn auch nicht aufgehoben, so doch eingeschränkt und gelockert. An die Stelle der einen einzigen, genau fixierten Besteuerungsart tritt nunmehr eine Mehrzahl von steuerlichen Folgen, wobei der sich damit öffnende Spielraum von Möglichkeiten die entscheidende Mitwirkung der Steuerzahler erfordert. Damit verlieren die Normen des Steuerrechts zugleich von der sie sonst auszeichnenden absoluten Verbindlichkeit, die den Aktionsspielraum der Betroffenen so einschränkt, daß ihnen keinerlei Einflußmöglichkeiten verbleiben.[7)] Steuerliche Wahlrechte geben - insoweit etwa den handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften vergleichbar - demgegenüber nur noch gewisse Grenzen an, die der Steuerpflichtige in seinen Entscheidungen nicht überschreiten darf, innerhalb deren er sich aber frei entscheiden kann.

Es dürfte daher evident sein, daß die Schaffung steuerlicher Wahlrechte sowohl auf wirtschaftlichem als auch auf rechtlichem Gebiet zu einer Fülle interessanter Phänomene führt, die ein Steuersystem ohne Wahlrechte nicht kennt. Auf der einen Seite erhält der Steuerpflichtige, dem ein Wahlrecht eingeräumt wird, eine völlig neue Stellung, die es ihm erlaubt, auch noch nach Verwirklichung des Steuertatbestandes aktiv auf die Höhe seiner Steuerschuld Einfluß zu nehmen. Er wird zu einem Wähler. Andererseits ist das Finanzamt zur Beurteilung eines Sachverhaltes nicht mehr allein auf das Gesetz angewiesen; es hat vielmehr daneben die Entscheidungen des Steuerpflichtigen, soweit diese sich im gesetzlich zulässigen Rahmen halten, mit zu berücksichtigen.

Aber nicht nur dem Steuerpflichtigen, auch dem Gesetzgeber bieten sich durch die Einführung steuerlicher Wahlrechte neue Möglichkeiten. So haben sich Wahlrechte namentlich bei dem Bestreben, die Besteuerung mannigfachen außerfiskalischen

Zwecken nutzbar zu machen, zu einem wichtigen Hilfsmittel entwickelt, was jedoch nicht ausschließt, daß Wahlrechte gelegentlich auch zur Lösung rein fiskalischer Probleme beizutragen vermögen.

Alle diese verschiedenen Aspekte des Phänomens steuerlicher Wahlrechte sollen nachstehend im Rahmen dieser Untersuchung behandelt werden. Dabei erschien die folgende Dreigliederung besonders zweckmäßig. In einem ersten theoretischen Teil werden zunächst die allgemeinen Prinzipien steuerlicher Wahlrechte, die möglichen Arten sowie ihre Aufgaben und Wirkungen dargestellt werden. Aufgabe eines zweiten Hauptteils wird es sein, einen Überblick über die im deutschen Steuerrecht verwirklichten Wahlrechte zu verschaffen, und im letzten normativen Teil gilt es, der schon oft gestellten Frage nachzugehen, ob es im Bereich des Steuerrechts überhaupt Wahlrechte geben sollte und mit welchen Argumenten ihre Existenz gerechtfertigt werden könnte.

Bevor nun jedoch mit der Darstellung der steuerlichen Wahlrechte und der Besonderheiten, die sie in die Besteuerung hineintragen, begonnen wird, ist zunächst zur weiteren begrifflichen Klarstellung noch eine grundsätzliche Abgrenzung der steuerlichen Wahlrechte von den steuerlichen Gestaltungsrechten wichtig, denn auch diese machen es dem Steuerpflichtigen möglich, auf seine Besteuerung Einfluß zu nehmen. So wie es jedem Steuerpflichtigen prinzipiell freisteht, ob er überhaupt irgendeinen steuerpflichtigen Tatbestand verwirklichen will, kann er bei der Erfüllung eines Steuertatbestandes stets denjenigen zulässigen Weg einschlagen, der mit der geringsten Steuerbelastung verbunden ist.[8)]

Diese Gestaltungsfreiheit im Bereich des Tatsächlichen, die das notwendige Korrelat zu den oben besprochenen Prinzipien der Gesetzmäßigkeit und der Tatbestandsmäßigkeit darstellt, ist von der Rechtsprechung wiederholt bestätigt worden. Bereits der OFH[9)] hat in seinem berühmten "Pfennig-Urteil" vom 9. März 1948 ausgesprochen, daß das Gesetz dem Steuerpflichtigen einen gewissen Spielraum einräume, den er durch entsprechende Ge-

staltungen seiner tatsächlichen Verhältnisse zum Zwecke der Steuereinsparung nutzen könne.[10] Im Urteil vom 22. August 1951, mit dem der BFH[11] Familiengesellschaften auch dann anerkannt hat, wenn für ihre Gründung außerbetriebliche, z.B. steuerliche und familienrechtliche Gesichtspunkte maßgebend waren, wird ausdrücklich ausgesprochen, daß es nicht beanstandet werden könne, "wenn ein Stpfl. zur Einsparung von Steuern die für ihn günstigste Rechtsform wählt." Angesichts der Tatsache, daß die Steuerpolitik teilweise durch die Wirtschaftspolitik beeinflußt werde und der Gesetzgeber sogar bewußt versuche, mit Hilfe steuerlicher Vorschriften bestimmte wirtschaftliche Vorgänge zu fördern oder ihnen entgegenzuwirken, könne es nicht als ein Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts angesehen werden, wenn der Steuerpflichtige seine Dispositionen im Hinblick auf die für ihn günstigsten steuerlichen Folgen treffe. Wörtlich heißt es dann in dem zitierten Urteil sogar: "Bei der einschneidenden Natur der Steuertarife kann es dem Stpfl. nicht verwehrt werden, die für ihn günstigste rechtliche Form zu wählen. Oft entspricht dies sogar dem Willen des Gesetzgebers".[12] Diese Ausführungen zeigen, daß es keineswegs "Zweck der Vorschriften über die Steuerumgehung" ist, "die Steuerpflichtigen in ihrer wirtschaftlichen Gestaltungsfreiheit zu hemmen oder zu beeinträchtigen".[13] Das Gestaltungsrecht findet nach § 6 StAnpG nur dort seine Grenzen, wo der gewünschte Erfolg auf einem ungewöhnlichen Wege angestrebt wird und die tatsächlichen Verhältnisse den formellen Gestaltungen nicht entsprechen.

Worin besteht nun der Unterschied dieses Gestaltungsrechtes zu dem Gegenstand unserer Betrachtungen, dem steuerlichen Wahlrecht? Oben wurde bereits mehrfach darauf hingewiesen, daß Wahlrechte dem Steuerpflichtigen noch nach Verwirklichung des steuerlichen Tatbestandes ein Mitspracherecht hinsichtlich der Art der Besteuerung einräumen. Bei dem Gestaltungsrecht handelt es sich dagegen stets darum, noch vor Erfüllung des Tatbestandes die steuerlich billigste Form herauszufinden und diese dann in die Tat umzusetzen. Während Gestaltungsrechte also

ganz in den Bereich der Tatsachenverwirklichung gehören, handelt es sich bei den steuerlichen Wahlrechten um reine Willensentscheidungen, die die vorgängige Verwirklichung eines Steuertatbestandes bereits voraussetzen.

Diese Abgrenzung gegenüber den Gestaltungsrechten zeigt noch einmal mit großer Deutlichkeit das ganz Besondere der steuerlichen Wahlrechte, das darin besteht, daß hier noch nach der Erfüllung eines in einem Gesetz als steuerpflichtig bezeichneten Sachverhaltes die Möglichkeit besteht, durch eine reine Willenserklärung auf die Besteuerung des Vorgangs Einfluß zu nehmen. Dieser bedeutsame Unterschied läßt es gerechtfertigt erscheinen, steuerliche Wahl- und Gestaltungsrechte auch begrifflich scharf zu trennen. Wie das oben zitierte BFH-Urteil zeigt, wird diese begriffliche Trennung in Rechtsprechung und Literatur leider nicht durchweg beachtet und der Terminus "wählen" oft auch zur Kennzeichnung der hier als Gestaltungsrechte bezeichneten Möglichkeiten verwendet.[14] Diese terminologische Ungenauigkeit mag ihre Ursache u.a. auch in der Tatsache haben, daß Gestaltungs- und Wahlrechte häufig gemeinsam auftreten. Es wäre jedoch falsch, daraus zu folgern, daß Wahlrechte und Gestaltungsrechte stets zusammengehören. Das ist nämlich keineswegs der Fall. Die spätere Behandlung dieser Zusammenhänge wird zeigen, daß es durchaus Wahlrechte gibt, zu denen kein besonderes Gestaltungsrecht gehört. Vor allem aber findet man umgekehrt eine Fülle von Gestaltungsmöglichkeiten, die mit keinem Wahlrecht verbunden sind. Bei dem freien Gestaltungsrecht handelt es sich vielmehr um ein grundlegendes Prinzip, das das gesamte Steuerrecht beherrscht.[15] Es ist dem Steuerpflichtigen ganz allgemein gestattet, "seine rechtlichen Verhältnisse so zu ordnen, daß er einer steuerlichen Belastung ausweicht".[16] Dieses von Peter[17] als "Grundsatz der Wirtschaftsfreiheit" bezeichnete Prinzip hat seine Grenzen nur dort, wo z.B. gegen zwingende gesetzliche Vorschriften verstoßen wird, wo ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts (§ 6 StAnpG) vorliegt oder wo es sich um ein Scheingeschäft (§ 5 StAnpG) oder eine Täu-

schung des Finanzamtes handelt.

Da Steuern kraft Gesetzes zu erheben sind, wenn der Tatbestand des Gesetzes erfüllt ist, muß es jedem freistehen, ob er diesen Tatbestand verwirklichen will oder nicht. Das freie Gestaltungsrecht gehört folglich wegen des Zwangscharakters der Besteuerung als notwendiges Gegenstück zur Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit stets zum Steuerrecht. Das Steuerrecht ist ohne diese Freiheit der Gestaltung im Bereich des Tatsächlichen nicht denkbar. Ganz anders steht es dagegen mit den steuerlichen Wahlrechten. Sie sind keineswegs notwendig. Im Gegenteil: Bei allen steuerlichen Wahlrechten handelt es sich um Ausnahmefälle, in denen es dem Steuerpflichtigen - wie oben schon beschrieben - entgegen der allgemeinen Regel noch nach Verwirklichung des Tatbestandes erlaubt wird, auf die Art seiner Besteuerung Einfluß zu nehmen.

Dieser fundamentale Unterschied zwischen dem freien Gestaltungsrecht als conditio sine qua non jedes Steuergesetzes und dem steuerlichen Wahlrecht als seltener Ausnahme, die die Geltung des Prinzips der Tatbestandsmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit aus besonderen Anlässen einschränkt, verlangt auch eine scharfe begriffliche Trennung, wie sie hier vorgenommen wird.[18)] Diese Gegenüberstellung zeigt aber zugleich auch besonders deutlich, daß es sich bei dem Gegenstand dieser Untersuchung, dem steuerlichen Wahlrecht, um ein für die Besteuerung keineswegs alltägliches Phänomen handelt, das sich zudem auch - anders als das Gestaltungsrecht - nicht einmal aus dem Wesen der Besteuerung herleiten, sondern nur von anderswoher begründen läßt.

II. T e i l :

Theoretische Betrachtungen

Anmerkungen hierzu: S. 266 - 276

1. Struktur und Dimension steuerlicher Wahlrechte

Jedes Wahlrecht versetzt den Steuerpflichtigen in eine Lage, in der er sich entscheiden muß. Für alle Wahlrechte gilt daher, daß sie die Grundstruktur eines Entweder - Oder besitzen. Diese Grundstruktur erscheint zwar keineswegs immer in der einfachen Form einer lediglich zweigliedrigen Alternative; das reine Entweder - Oder ist vielmehr in zahlreichen Variationen abgewandelt und erweitert. Alle Erscheinungsformen steuerlicher Wahlrechte sind jedoch aus dieser einfachen Grundform entwickelt worden, und sämtliche Wahlrechte lassen sich daher trotz ihrer mannigfachen Unterschiede auf eine einfache Alternative reduzieren.

Mit der Entscheidung für die eine Möglichkeit, das Entweder, verliert der wahlberechtigte Steuerpflichtige die andere Möglichkeit oder die im Oder zusammengefaßten anderen Möglichkeiten. In jedem positiven Entscheid liegt folglich zugleich ein negatives Element, ein Verzicht, da die eine steuerliche Folge alle anderen ausschließt.

Diese Grundstruktur des Entweder - Oder bildet gleichsam den Rahmen, in den sich alle steuerlichen Wahlrechte in ihrer großen Vielgestaltigkeit einfügen lassen. Schon ein flüchtiger Überblick über die im deutschen Steuerrecht zur Zeit verwirklichten Wahlrechte zeigt, wie verschiedenartig in ihrem Ausmaß und ihrer Bedeutung die Entscheidungen sein können, die vom Steuerpflichtigen durch die Gewährung eines Wahlrechtes verlangt werden. Im folgenden gilt es daher, die möglichen Dimensionen, in denen sich die Grundstruktur des Entweder - Oder entfalten kann, zu bestimmen und zu erläutern.

Der hier verwendete Begriff der Dimension findet sich zur Kennzeichnung der sehr unterschiedlich gezogenen Grenzen steuerlicher Wahlrechte bereits bei Vogt, der dazu schreibt: "Wenn sich nicht durch besondere begrenzende Vorschriften oder aus den maßgebenden Auslegungsvorschriften etwas anderes ergibt, ist das Wahlrecht dreidimensional. Es umfaßt dreifache Möglichkeiten."[1] Welche Möglichkeiten sind dies?

Zunächst einmal gewährt jedes Wahlrecht dem Steuerpflichtigen das Recht, selbst zu entscheiden, welche von mehreren, sich gegenseitig ausschließenden Normen bei ihm zur Anwendung kommen soll. Der Begriff des Wahlrechtes setzt dabei logisch voraus, daß es mindestens zwei solche Normen gibt, die wohl in ihren Voraussetzungen übereinstimmen, sich jedoch in ihren Folgen so voneinander unterscheiden, daß sie dem Steuerpflichtigen verschiedene Möglichkeiten bieten. Beschränkt sich ein Wahlrecht auf eine derartige zweigliedrige Alternative, wird dem Pflichtigen also nur die Auswahl zwischen zwei genau bestimmten Möglichkeiten überlassen, so bietet sich in dieser Alternative die Grundstruktur aller Wahlrechte in ihrer reinsten Form dar. Als Beispiele für Wahlrechte dieser Art seien hier der § 26 EStG n.F. und der § 8 WoPG genannt. Ferner gehört hierher die Abschreibungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs.2 EStG, denn obwohl die Auswirkung einer hier getroffenen Entscheidung über den Veranlagungszeitraum, für den sie erfolgt, hinausreicht, wird der Steuerpflichtige auch hier nur einmal vor eine Alternative gestellt: Entweder Vollabsetzung der Anschaffungskosten im Anschaffungsjahr oder deren Verteilung auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer. Aus dem Bereich der Rechtsprechung sei auf das BFH-Urteil vom 25. November 1960[2)] hingewiesen, wonach der Steuerpflichtige wählen darf, ob er Aussteueraufwendungen im Aufwandsjahr oder im Jahr der Aussteuergewährung als außergewöhnliche Belastung geltend machen will. Schließlich sei noch Abschn.22 Abs.3 EStR 1963 genannt, der es dem Steuerpflichtigen überläßt, ob abzugsfähige Mehrsteuern bei Berichtigungsveranlagungen zu Lasten des Jahres gehen sollen, in das sie wirtschaftlich gehören, oder erst in dem Jahr berücksichtigt werden sollen, in dem mit der Nachforderung gerechnet werden kann. Auch in diesen aus der Rechtsprechung und Verwaltungsübung entnommenen Beispielen wird das Wahlrecht in seiner reinsten Gestalt als Alternative sichtbar.

Eine erste Erweiterung erfährt dieses reine Entweder - Oder, wenn die Alternative zu einer mehrgliedrigen Kette von Möglichkeiten erweitert wird. Dabei ist der Zahl der gleichberechtigt

nebeneinander stehenden Normen theoretisch nach oben keine Grenze gesetzt. Auch hierfür kennt das Steuerrecht zahlreiche Beispiele: etwa die dreigliedrige Wahl zwischen einer Absetzung für Abnutzung auf bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in gleichen Jahresbeträgen, in fallenden Jahresbeträgen oder nach Maßgabe der Leistung (§ 7 Abs.1 und 2 EStG). Obwohl es also bereits im Rahmen dieser Gruppe von Wahlrechten durchaus möglich sein kann, daß dem Steuerpflichtigen mehrere Möglichkeiten offenstehen, werden Wahlrechte der bisher besprochenen Art als eindimensional bezeichnet, weil alle gleichberechtigt nebeneinander stehenden Normen den Tatbestand mit einer ganz bestimmten Folge verbinden. Dem Steuerpflichtigen bleibt nur übrig, sich für die Anwendung der einen oder anderen Norm zu entscheiden, die eine Möglichkeit den anderen vorzuziehen. Weiteren Einfluß - etwa auf den Zeitpunkt oder den Umfang, in dem die gewählte Norm zur Anwendung kommen soll, - kann der Steuerpflichtige bei eindimensionalen Wahlrechten nicht nehmen.

Ein Wahlrecht bleibt auch dann noch eindimensional, wenn es nach Verwirklichung eines Tatbestandes mehrfach unabhängig von den jeweils vorhergehenden oder folgenden Entscheidungen ausgeübt werden kann. Hierbei handelt es sich nämlich lediglich um die wiederholte Ausübung eines Wahlrechtes; die einzelne Entscheidung kann losgelöst für sich betrachtet werden.

Eine weitere Dimension eröffnet sich dem Steuerpflichtigen erst, wenn es ihm nach Entscheidung für die Anwendung einer bestimmten Norm auch noch mehr oder weniger freigestellt wird, den Zeitpunkt zu bestimmen, in dem sich die gewählte Vorschrift steuerlich auswirken soll. Wenn beide Entscheidungen praktisch auch uno actu getroffen werden, so lassen sie sich theoretisch dennoch sehr wohl trennen. Im Gegensatz zu den bisher besprochenen eindimensionalen Wahlrechten reicht es jetzt nicht mehr aus, nur zu prüfen, welche der Vorschriften zu den größten steuerlichen Vorteilen führt; alle Überlegungen müssen nun auch darauf gerichtet sein, den günstigsten Zeitpunkt zu ermitteln. Dieses Zeitelement, das Bestandteil vieler Wahlrechte

ist, gibt diesen eine zweite Dimension. So findet es sich in dem Recht, zunächst nicht ausgeschöpfte Möglichkeiten zu einem späteren Zeitpunkt nachzuholen (etwa § 7 b Abs.5 EStG) oder in all den Normen, die von vornherein für die Ausübung der Wahlrechte einen längeren Zeitraum vorsehen (so z.B. § 16 BHG 1962: 3 Jahre). In besonders reiner Form erscheint diese Zeitdimension aber in Vorschriften wie der des § 7 Abs.3 EStG, in der der Übergang von der degressiven zur linearen Abschreibung geregelt wird. Danach steht es dem Steuerpflichtigen, der sich einmal für die Anwendung der Absetzung in fallenden Jahresbeträgen entschieden hat, nicht nur frei, später zur gleichmäßigen Absetzung überzugehen, sondern außerdem darf er auch den Zeitpunkt dieses Überganges selbst bestimmen. Auch § 82 b EStDV gehört hierher, da er eine Verteilung von Erhaltungsaufwand auf 2 bis 5 Jahre möglich macht. Folglich genügt auch dort nicht die Entscheidung, daß Erhaltungsaufwand auf einen längeren Zeitraum verteilt werden soll, zugleich muß stets auch der Zeitraum selbst verbindlich festgelegt werden.

Während die Steuerpflichtigen es in den beiden letzten Beispielen mit rein zweidimensionalen Wahlrechten zu tun haben, die die Bedeutung der Zeitdimension daher besonders deutlich sichtbar machen, handelt es sich bei den oben genannten Vorschriften des § 7 b EStG und des § 16 BHG 1962 bereits um dreidimensionale Wahlrechte. Beide Bestimmungen gestatten - wie alle anderen Abschreibungsfreiheiten - den Ansatz von Zwischenwerten. Hier bietet sich mithin als weitere Möglichkeit die Bestimmung des Umfangs, in dem diese Vorschriften Anwendung finden sollen.

Der in Berlin investierende Unternehmer hat damit in der Tat eine dreifache Entscheidung herbeizuführen; nämlich ob, wann und wie er von dem Privileg der 75%igen Abschreibungsfreiheit Gebrauch machen will. Die Kombination dieser drei Dimensionen des Ob, des Wann und des Wie führt offenbar zu einer besonders großen Zahl von Möglichkeiten, die in einer gründlichen Entscheidung gegeneinander abzuwägen sind. Im konkreten Fall verringert sich die Vielzahl dieser Möglichkeiten jedoch auf eine

überschaubare Zahl, im Grenzfall sogar auf eine reine Alternative. Teilweise werden die zur Wahl berechtigenden Tatbestände nämlich bereits im Hinblick darauf verwirklicht, daß sie zur Erlangung von Steuervorteilen führen können. Die Frage der Anwendung der steuerlichen Sondernorm (das Ob) ist in diesem Falle bereits vorweg entschieden. Später gilt es dann praktisch vielfach nur noch den richtigen Zeitpunkt (das Wann) oder den Umfang der Inanspruchnahme (das Wie) festzulegen.

Um der Vollständigkeit des Systems willen sind nun noch einige Wahlrechte zu nennen, in denen das Element des Ob mit dem des Wie verbunden ist. Es handelt sich folglich um eine weitere Gruppe von zweidimensionalen Wahlrechten, denen jetzt jedoch das Zeitelement fehlt. Zu dieser Gruppe gehören all die Normen, die zwar den Ansatz von Zwischenwerten zwischen Grenzwerten zulassen, deren Ausübung aber an einen bestimmten Termin gebunden ist. Wahlrechte dieser Art finden sich z.B. im DM-Bilanzgesetz oder im § 4 UmwStG. Diese Wahlrechte sind an den Stichtag der DM-Eröffnungsbilanz bzw. den Umwandlungsstichtag gebunden. Die Wahlmöglichkeit eröffnet sich nur einmal und ist unwiederholbar.

2. Kombination steuerlicher Wahlrechte

Steuerliche Wahlrechte lassen sich in verschiedener Weise miteinander kombinieren. Sie treten dann nicht mehr einzeln, sondern gehäuft oder in gegenseitiger Verknüpfung auf. Das oben bereits erwähnte Nachholrecht des § 7 b Abs.5 EStG oder das ebenfalls schon zitierte Übergangsrecht des § 7 Abs.3 EStG stellen Beispiele derartiger Kombinationen dar. Auch als davon die Rede war, daß Wahlrechte u.U. mehrfach ausgeübt werden können, handelte es sich um eine Verbindung von Wahlrechten. Nachstehend sollen diese Verknüpfungen nun genauer beschrieben werden.

Prinzipiell lassen sich zunächst einmal zwei verschiedene Formen der Verbindung von steuerlichen Wahlrechten unterscheiden.

Solange ausschließlich gleiche Wahlrechte miteinander verbunden werden, führt dies lediglich zu einer Häufung von Wahlrechten. Nach der einmaligen Verwirklichung eines bestimmten Tatbestandes eröffnet sich hier nicht nur einmal, sondern mehrfach eine Wahlmöglichkeit, wobei die einzelnen Möglichkeiten gleichwertig nebeneinander stehen und die einzelnen Entscheidungen insbesondere auch unabhängig von den jeweils vorhergehenden oder folgenden getroffen werden können.

Eine solche Häufung von Wahlrechten findet sich z.B. im § 82a EStDV, der es gestattet, die Kosten bestimmter Modernisierungsmaßnahmen an alten Wohngebäuden in der Weise gesondert abzusetzen, daß zehn Jahre lang bis zu jeweils 10% der Herstellungskosten an Stelle der normalen AfA abgeschrieben werden. In keinem der zehn Jahre braucht der Steuerpflichtige dabei auf seine Dispositionen in den Vorjahren oder in der Zukunft Rücksicht zu nehmen. Die Entscheidungen der einzelnen Jahre können völlig unabhängig voneinander getroffen werden.

Dadurch unterscheidet sich die Häufung von Wahlrechten von einem Wahlrecht, das zwar auch während eines längeren Zeitraums, aber doch nur einmal ausgeübt werden darf. Wahlrechte dieser Art verbrauchen sich, während bei einer Häufung stets ein neues gleiches Wahlrecht zur Entscheidung auffordert. Ein Vergleich des § 82a EStDV mit § 16 BHG 1962 als Beispiel für diese sich verbrauchenden Wahlrechte läßt den Unterschied sofort deutlich werden. Ist die 75%ige Sonderabschreibung des § 16 BHG 1962 im Erstjahr voll geltend gemacht, so bleibt dem Steuerpflichtigen in den folgenden beiden Jahren keine Wahl. In diesen Jahren können - anders als bei einer Häufung von Wahlrechten - lediglich die normalen Absetzungen entsprechend der verbleibenden Restnutzungsdauer vorgenommen werden. In diesen Jahren kann nur noch insoweit gewählt werden, als der volle Entscheidungsspielraum des Wahlrechtes nicht bereits im Erstjahr ausgenutzt ist. Das Wahlrecht des § 16 BHG 1962 läßt sich mithin zerlegen in ein primäres Wahlrecht im Erstjahr und Sekundärrechte in den Folgejahren, die davon abhängig sind, inwieweit das Primärrecht genutzt worden ist.

Bei einer Häufung von Wahlrechten handelt es sich also stets um die Einräumung mehrfacher gleicher Wahlmöglichkeiten. Im Gegensatz dazu werden bei einer Verknüpfung von Wahlrechten verschiedene Wahlmöglichkeiten miteinander verbunden, und zwar in der Weise, daß das eine Wahlrecht nur dann ausgeübt werden kann, wenn zuvor von einem anderen Wahlrecht in bestimmter Weise Gebrauch gemacht worden ist. Zwischen den einzelnen Wahlrechten besteht hier also ein nicht umkehrbares Abhängigkeitsverhältnis. Im Rahmen der Verknüpfung verschiedener Wahlrechte lassen sich folglich Grund- und Folgewahlrechte unterscheiden. Das Grundwahlrecht eröffnet - in bestimmter Weise wahrgenommen - eine neue weitere Wahlmöglichkeit: das Folgewahlrecht.

Das wesentliche Charakteristikum dieser Folgewahlrechte besteht also darin, daß sie stets die vorgängige Ausübung eines Grundwahlrechtes voraussetzen. So müssen Eheleute zunächst die getrennte Veranlagung wählen (§ 26 EStG), um dann Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen aufteilen zu können (§ 26a Abs.2 und 3 EStG); das Nachholrecht des § 7b Abs.5 EStG setzt voraus, daß die 7b-Abschreibungen in den ersten Jahren nicht voll ausgenutzt wurden (§ 7b Abs.1 bis 4); das Recht, von der degressiven zur linearen AfA überzugehen (§ 7 Abs.3 EStG) kann nur insoweit zum Zuge kommen, als der Steuerpflichtige zuvor von der degressiven AfA Gebrauch gemacht hat (§ 7 Abs.2 EStG), nicht aber dann, wenn er sich schon von Anfang an für die Anwendung der linearen Methode entschieden hat.

Wie das Beispiel der Ehegattenbesteuerung zeigt, braucht die Beziehung zwischen Grund- und Folgewahlrecht nicht notwendig zeitlicher Art zu sein. Beide Wahlrechte können auch uno actu wahrgenommen werden. Grund- und Folgewahlrecht stehen jedoch immer in einem kausalen, nicht umkehrbaren Verhältnis zueinander. Diese kausale Verkettung muß daher bei einer gewissenhaften Ausübung des Grundwahlrechtes berücksichtigt werden. Für die Wahl zwischen den verschiedenen Abschreibungsarten des §7 EStG ist es wichtig, daß später ein Übergang von der degressiven zur linearen AfA zulässig ist. Bei der Bemessung der Absetzungen nach § 7b EStG ist zu bedenken, daß nicht ausge-

nutzte Möglichkeiten später nachgeholt werden können. Nachholungsmöglichkeiten wie die des § 7b Abs.5 EStG erweitern den Entscheidungsspielraum steuerlicher Wahlrechte in einer der Zeitdimension vergleichbaren Weise. Wahlrechte, die während eines längeren Zeitraumes ausgeübt werden dürfen, können daher in der Tat auch zerlegt werden in ein Primärrecht und sekundäre Nachholrechte, die nur insoweit zum Zuge kommen, als das Grundrecht ungenutzt blieb. Diese Aufspaltung eines einheitlichen zeitdimensionalen Wahlrechtes ist oben am § 16 BHG 1962 beispielhaft demonstriert worden. In umgekehrter Sicht kann das Grundrecht aber auch zusammengefaßt mit dem Nachholrecht als ein einheitliches zeitdimensioniertes Wahlrecht betrachtet werden.

Allgemein führt die Verbindung mit Folgewahlrechten zu einer größeren Elastizität, die es gestattet, die Entscheidung verschiedenen Situationen besser anzupassen.

Neben den bisher besprochenen Verbindungen steuerlicher Wahlrechte, der Häufung und der kausalen Verknüpfung von Grund- und Folgewahlrechten bleibt abschließend noch auf die Möglichkeit hinzuweisen, daß Wahlrechte auch in der Weise miteinander kombiniert werden können, daß sie sich gegenseitig ausschließen. Man spricht dann von einer Konkurrenz von Wahlrechten.[3] Als Beispiel für solche konkurrierenden Wahlrechte seien die §§ 7b und 53 Abs.3 EStG 1960 genannt. Nach dem Erlaß des Berliner Senators für Finanzen vom 13. Januar 1961[4] können für die in Berlin (West) errichteten Wohngebäude, deren Baugenehmigung nach dem 8. März 1960 beantragt worden ist, erhöhte Absetzungen wahlweise entweder nach § 7b EStG 1960 oder nach § 53 Abs.3 EStG 1960 vorgenommen werden, wobei der Steuerpflichtige aber für die Zukunft an die für ein Gebäude einmal getroffene Wahl gebunden bleibt.

Wie dieses Beispiel zeigt, besteht im Falle einer Konkurrenz zwischen konkreten Wahlmöglichkeiten gewissermaßen auf einer höheren Ebene eine weitere vorgelagerte Entscheidungsmöglichkeit. Bevor der eigentliche Wahlentschluß gefaßt wird, muß sich der Pflichtige für einen Wahlmodus entscheiden. An die

Stelle der normalen AfA können im Beispielsfall entweder Sonderabsetzungen in Höhe von 2 mal 7,5% und 8 mal 4% oder aber von 2 mal 10% und 10 mal 3% treten. Konkurrenz von Wahlrechten kann mithin logisch nur vorliegen, wenn mindestens drei verschiedene steuerliche Behandlungsmöglichkeiten gesetzlich zugelassen sind; nämlich außer der gesetzlichen Regel zwei Alternativen, die von der Wahl des Steuerpflichtigen abhängig sind.

Auch durch die Einführung konkurrierender Wahlrechte wird der Entscheidungsspielraum des Steuerpflichtigen ausgedehnt. Mit dieser Erweiterung wächst aber nicht nur die Chance einer günstigen Einflußnahme auf die Besteuerung; gleichzeitig nimmt auch das Risiko zu, daß sich eine "falsche" Entscheidung später nachteilig auswirkt.

3. Typologie der steuerlichen Wahlrechte

Der Begriff "Typus" ist bekanntlich doppeldeutig: er kann entweder etwas Gemeinsames innerhalb verschiedener Einzelerscheinungen oder aber gerade das "typisch" Einzigartige eines Phänomens bezeichnen. Gegenstand einer Typologie der steuerlichen Wahlrechte kann daher einerseits sein, die Fülle der unterschiedlichen Wahlrechte nach ihren Gemeinsamkeiten in besonderen Gruppen zusammenzufassen und zu ordnen. Andererseits kann die Aufgabe aber auch umgekehrt gerade darin bestehen, das je Einmalige und Charakteristische eines Wahlrechtes darzustellen. Angesichts dieser Doppeldeutigkeit ist es wichtig festzustellen, daß der Begriff "Typologie" hier in der erstgenannten Bedeutung gebraucht wird. Während die Darstellung der Besonderheiten einzelner Wahlrechte einem späteren empirischen Überblick vorbehalten bleibt, wird es im folgenden also darauf ankommen, die große Zahl steuerlicher Wahlrechte durch die Hervorhebung von gemeinsamen Merkmalen artenmäßig zu gliedern und dadurch überschaubar zu machen.

Zunächst einmal ist jedoch festzustellen, daß man sich dabei keineswegs mit einem einzigen Ordnungsmerkmal begnügen kann.

Nur dann, wenn es hier lediglich auf eine Einteilung der Wahlrechte ankäme, würde dafür ein Kriterium ausreichen. Eine Typologie soll aber mehr leisten. Sie soll die verschiedenen gemeinsamen Aspekte einer Erscheinung aufzeigen. Da steuerliche Wahlrechte eine ganze Reihe derartiger Gemeinsamkeiten besitzen, können sie nach unterschiedlichen Gesichtspunkten geordnet werden. Dabei bringt es eine solche mehrschichtige Typenbildung mit sich, daß das einzelne Wahlrecht nicht nur einem einzigen Typ angehört, sondern verschiedenen Typen zugeordnet werden kann, wobei das einzelne Wahlrecht keineswegs immer in der Gemeinschaft derselben Wahlrechte wiederzufinden ist. Je nachdem, welcher Aspekt des Wahlrechtes im einzelnen Typ gerade berücksichtigt wird, verläuft die Grenze unterschiedlich. Die Abgrenzung zwischen formellen und materiellen Wahlrechten ist von anderer Art als die zwischen konstanten und variablen, und diese Einteilung ordnet wieder nach anderen Gesichtspunkten als eine Unterscheidung von autonomen und bedingten Wahlrechten. Wie diese Typenpaare deutlich machen, handelt es sich im Rahmen der Typologie um Eigenschaften, die zwar vielen Wahlrechten gemeinsam sind, die aber nicht notwendig jedem Wahlrecht eigen sind. Anders als bei der Grundstruktur, die das allen Wahlrechten - seien sie im einzelnen auch noch so unterschiedlich - Gemeinsame kennzeichnet, erfolgt die Typenbildung stets nach Merkmalen, die sich zwar bei vielen, aber nicht bei allen Einzelerscheinungen finden. Solche Übereinstimmungen in der Mannigfaltigkeit steuerlicher Wahlrechte aufzudecken, ist das Ziel der folgenden typologischen Überlegungen.[5)]

a) Formelle und materielle Wahlrechte

Bei Behandlung der Grundstruktur steuerlicher Wahlrechte wurde bereits darauf hingewiesen, daß die Alternativen, die im konkreten Fall zur Auswahl angeboten werden, in einem recht unterschiedlichen Verhältnis zueinander stehen können. Das konkrete Entweder - Oder kann einmal so beschaffen sein, daß die Wahl für den Steuerpflichtigen zu einer reinen Formsache

wird; zum anderen kann aber auch eine echte Entscheidung zur Ausübung der Wahl notwendig sein.

Da der Besteuerung die sonst in der Marktwirtschaft übliche Entgeltlichkeit fehlt, wird jede Abgabe von den Pflichtigen durchweg allein als eine Belastung empfunden.[6] Wahlrechte werden daher stets mit dem Ziel ausgeübt werden, dieser Belastung zu entgehen. Sind die Alternativen eines Wahlrechtes nun so beschaffen, daß sich bereits im Zeitpunkt der Wahl genau bestimmen läßt, welche Entscheidung diesem Ziel dienlicher ist, so wird die Wahl zu einer bloßen Rechenaufgabe. Die Wahlausübung ist hier grundsätzlich übertragbar und kann beispielsweise vom Steuerberater wahrgenommen werden. Prinzipiell hätte sich das gleiche Ergebnis daher auch durch eine Anweisung an die Finanzbeamten erreichen lassen, die für den Steuerpflichtigen jeweils günstigste Besteuerungsform zu veranlagen.

Als Beispiele für Wahlrechte dieser Art, die hier als formelle (oder technische) bezeichnet werden, seien das Ehegatten eingeräumte Wahlrecht hinsichtlich der Veranlagungsart bei der Einkommensteuer sowie das im § 8 WoPG für die Behandlung von Bausparkassenbeiträgen verankerte Wahlrecht genannt. Als Beispiel aus der Rechtsprechung sei an die Behandlung von abzugsfähigen Mehrsteuern anläßlich von Betriebsprüfungen erinnert.

Dem Steuerpflichtigen bieten diese Wahlrechte keine Chancen. Im Gegenteil: bei ungenügender Information über alle Vor- und Nachteile der ihm abverlangten Entscheidung besteht sogar die Gefahr, daß er sich "freiwillig" für eine zu hohe Steuer entscheidet.

Anders als diese formellen Wahlrechte bieten materielle (oder inhaltliche) Wahlrechte dem Steuerpflichtigen neue Möglichkeiten, der Steuer auszuweichen. Mit der Chance wachsen allerdings zugleich auch die Risiken, denn materielle Wahlrechte weisen stets in die ungewisse Zukunft. Sie verlangen bereits zu einem Zeitpunkt eine Entscheidung, in dem sich deren Folgen noch nicht vollständig und (oder) noch nicht mit genügender Si-

cherheit überschauen lassen. Bei dieser Gruppe von Wahlrechten, zu der etwa die zahlreichen Abschreibungsfreiheiten (z.B. § 16 BHG 1962 oder § 7b EStG) gehören, ist der Entscheidende auf seine Erwartungen angewiesen. Die Entscheidung kann daher eigentlich nur von ihm selbst getroffen werden; eine Delegierung ist wegen des mit der Wahl verbundenen Risikos der Zukunft grundsätzlich ausgeschlossen; insbesondere kann der Steuerberater seinem Klienten die Entscheidung hier letzten Endes nicht abnehmen. Alles, was er angesichts eines solchen Wahlrechtes als Berater tun kann, besteht in der Veranschlagung der mutmaßlichen oder wahrscheinlichen Folgen der einen oder anderen Entscheidung.

Materielle Wahlrechte beinhalten mithin im Gegensatz zu den formellen auch inhaltlich eine echte Alternative. Indem sich der Abgabepflichtige für die eine Möglichkeit entscheidet, verzichtet er zugleich auf eine andere, von der er noch nicht weiß, ob sie nicht vielleicht zu einem noch günstigeren Ergebnis für ihn geführt hätte.

Die Frage, ob wir ein formelles oder ein materielles Wahlrecht vor uns haben, ist also weitgehend von dem Termin abhängig, zu dem die Entscheidung getroffen werden muß. Das läßt sich an Übergangsformen sehr deutlich zeigen. § 8 WoPG wurde oben als Beispiel für ein formelles Wahlrecht genannt, weil der Wahlberechtigte ja erst nach Ablauf des Kalenderjahres entscheiden muß, ob er seine Aufwendungen als Sonderausgaben geltend machen, oder aber eine Prämie beanspruchen will. Nach Abschluß des Kalenderjahres läßt sich aber objektiv bestimmen, welche Behandlung der Bausparbeiträge jeweils vorteilhafter ist. Nun kann der Berechtigte sein Wahlrecht aber auch bereits dadurch wahrnehmen, daß er im Lohnsteuerverfahren den Antrag auf Berücksichtigung als Sonderausgaben durch Eintragung eines steuerfreien Betrages auf der Lohnsteuerkarte stellt. Übt der Berechtigte sein Wahlrecht damit bereits vorzeitig aus, so kann er zwar nicht alle mit seiner Entscheidung verbundenen Folgen überschauen, jedoch bleibt er auch in diesem Fall an seine einmal getroffene Wahl gebunden.[7] Eine wichtige Ein-

schränkung dieses Grundsatzes ergibt sich lediglich aus dem Urteil des BFH vom 21. Oktober 1960.[8] Danach kann man nämlich immer dann doch noch eine Prämie beanspruchen, wenn sich die beantragte Berücksichtigung im Bereich der Sonderausgaben nicht auswirken kann. Führt der Sonderausgaben-Abzug jedoch zu einer Steuerermäßigung, so bleibt die Bindung an diese Wahl auch dann bestehen, wenn sich später herausstellen sollte, daß die Beantragung einer Prämie vorteilhafter gewesen wäre.

Aus dieser Tatsache folgt, daß der Steuerpflichtige, der sich bereits vorzeitig im Laufe eines Jahres für den Sonderausgaben-Abzug entschließt, damit ein zusätzliches Risiko eingeht, das seine Entscheidung im konkreten Fall in die Nähe der materiellen Wahlrechte rückt. Dennoch ist dieses Wahlrecht auch dann nicht der Gruppe der materiellen Wahlrechte zuzurechnen, wenn es um eine vorzeitige Entscheidung geht. § 8 WoPG verlangt nämlich in keinem Falle eine derartige ex-ante Entscheidung. Dem Berechtigten steht es vielmehr immer frei, mit seiner Entscheidung so lange zu warten, bis er rückblikkend übersehen kann, ob Sonderausgaben-Abzug oder Prämienantrag für ihn günstiger ist. Der Lohnsteuer-Jahresausgleich bietet stets die Möglichkeit, den Sonderausgaben-Abzug nachzuholen, wenn er sich nach Ablauf des Jahres tatsächlich als vorteilhafter herausstellen sollte. Bei materiellen Wahlrechten ist ein solches Abwarten dagegen nie möglich. Sie müssen zwangsläufig bereits ausgeübt werden, bevor alle Folgen genau überschaubar geworden sind. Auch diese Wahlmöglichkeiten kennen durchaus eine längere Wahlzeit. Regelmäßig kann auch hier während einer gewissen Spanne Zeit entschieden werden. Diese Frist reicht hier jedoch nie aus, die Entscheidung so lange hinauszuzögern, bis deren Folgen hinreichend berechenbar werden.

Auf Grund der vorstehend beschriebenen Unterschiede zwischen formellen und materiellen Wahlrechten dürfte es evident sein, daß diese beiden Typen, die sich vornehmlich durch ihr ganz andersartiges Risiko voneinander unterscheiden, nicht nur recht

unterschiedliche Wirkungen auslösen werden, sondern zudem auch mit vermutlich voneinander verschiedenen Aufgabenstellungen im Steuerrecht verwendet werden. Die hier eingeführte Unterscheidung von formellen und materiellen Wahlrechten wird daher in anderen Zusammenhängen noch mehrfach von Bedeutung sein.[9)]

b) Konstante und variable Wahlrechte

Oben ist bereits darauf hingewiesen worden, daß steuerliche Wahlrechte viele gemeinsame Eigenschaften besitzen, und daß sie sich daher nach unterschiedlichen Gesichtspunkten gruppieren lassen. Eine weitere solche Gruppenbildung teilt die steuerlichen Wahlrechte ein in variable und konstante, eine Unterscheidung, die für den Steuerpflichtigen von großer Bedeutung ist.[10)]

Ein variables Wahlrecht ist dadurch charakterisiert, daß der Steuerpflichtige nicht dazu verpflichtet ist, eine einmal in einer bestimmten Lage gefällte Wahlentscheidung für spätere gleichartige Situationen beizubehalten, daß es ihm vielmehr völlig offensteht, im Wiederholungsfall eine andere Wahl zu treffen. Die große Mehrzahl der steuerlichen Wahlrechte fällt unter diese Kategorie. Wer sich beispielsweise dazu entschließt, für ein Wirtschaftsgut Sonderabschreibungen geltend zu machen, legt sich damit nicht etwa in der Weise fest, daß er auch später, wenn er denselben Tatbestand wieder erfüllt, ebenfalls Sonderabschreibungen vornehmen muß. Ja, es ist nicht einmal erforderlich, die in einer Periode angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter gleichmäßig zu behandeln.[11)] Wahlrechte dieser Art besitzen daher eine außerordentlich große Elastizität, die eine weitgehende Anpassung an die Verhältnisse erlaubt.

Es gibt aber auch Fälle, in denen diese Freiheit stark eingeschränkt ist, in denen es dem Steuerpflichtigen also verwehrt ist, von einer einmal getroffenen Wahl in Zukunft willkürlich abzugehen. Man spricht dann von konstanten Wahlrechten.

Bei ihnen ist ein Wechsel grundsätzlich ausgeschlossen. Wiederholt sich der einmal zur Wahl berechtigende Tatbestand, so ist der Pflichtige nun gehalten, genauso zu entscheiden, wie er das beim ersten Male tat. In diesem Zusammenhang sei auf den Grundsatz des sogenannten Bewertungszusammenhanges und die dazu ergangene Rechtsprechung[12] hingewiesen. Wenn diese Rechtsprechung auch zeigt, daß die Bindung lediglich einen willkürlichen Wechsel ausschalten soll und nicht so verstanden werden darf, daß prinzipiell jeder Wechsel ausgeschlossen ist, so besitzen konstante Wahlrechte doch gegenüber variablen Wahlrechten zwei gravierende Nachteile.

Zunächst einmal ist es bei ihnen nicht möglich, eine einmal getroffene Wahl später unter anderen Umständen erneut auszuüben und so jeweils den veränderten Verhältnissen anzupassen, Aus dieser starren Bindung für die Zukunft folgt auch der weitere Mangel, der darin besteht, daß es besonders schwierig ist, bei der einmaligen Ausübung dieser Wahlrechte zu bestimmen, welche Entscheidung sich im Endergebnis als zweckmäßiger und damit als richtig herausstellen wird. Die Ausübung dieser Wahlrechte ist daher für den Steuerpflichtigen mit besonders großen Risiken verbunden.

c) Terminfreie und termingebundene Wahlrechte

Von der Gegenüberstellung der konstanten und variablen Wahlrechte muß eine weitere Klassifizierung unterschieden werden, die die Wahlrechte nach ihrer Termingebundenheit einteilt in terminfreie und termingebundene Wahlrechte.[13] Jetzt geht es nicht mehr um die Frage einer Bindung für zukünftige Tatbestände und Perioden, sondern darum, wann ein Wahlrecht auszuüben ist. Ist dies jederzeit möglich, so haben wir es mit einem terminfreien Wahlrecht zu tun. Dagegen handelt es sich um ein termingebundenes Wahlrecht, wenn gesetzliche Fristen vorgesehen sind, mit deren Ablauf das Recht erlischt. Man kann daher hier auch von befristeten und unbefristeten Wahlrechten sprechen.

Ein markantes Beispiel für die Gruppe der terminfreien oder unbefristeten Wahlrechte findet sich im § 5 der Erfinder-Verordnung. Die dort gewährte vollständige Abschreibungs- und Bewertungsfreiheit kann jederzeit wahrgenommen werden. Der Steuerpflichtige ist hier also zeitlich völlig frei in seiner Entscheidung.

Anders steht es dagegen mit den an den Stichtag der DM-Eröffnungsbilanz gebundenen Wahlrechten des DM-Bilanzgesetzes[14)] oder mit dem an das Jahr der Anschaffung geknüpften Wahlrecht des § 6 Abs.2 EStG. So wie sich die Wahlrechte der DM-Eröffnungsbilanz nur für diesen einen Stichtag boten und später nicht nachgeholt werden durften, so ist auch das hier wieder einmal als Beispiel verwendete Wahlrecht des § 6 Abs.2 EStG mit der Periode der Anschaffung von geringwertigen Wirtschaftsgütern bzw. mit dem der Anschaffung folgenden Bilanzstichtag unlöslich verbunden. Eine Wahl ist hier also nur befristet möglich, verstreicht diese Frist ungenutzt, so erlischt damit zugleich das Recht.[15)]

Zwischen den bisher angeführten Extremen einer völligen Terminfreiheit und der Bindung an einen bestimmten Termin (Zeitpunkt oder Periode) gibt es noch eine Fülle von Übergangsformen, die hier als beschränkt terminfreie Wahlrechte bezeichnet werden sollen. Diese sind zwar nicht an einen genau fixierten Termin gekoppelt, ihre Ausübung kann aber auch nicht zu einem beliebigen Zeitpunkt erfolgen, insbesondere darf die Wahl bei ihnen nicht unbegrenzt hinausgeschoben werden. Zu diesen beschränkt terminfreien Wahlrechten gehört etwa das Recht des § 16 BHG 1962, das dem Steuerpflichtigen drei Jahre Zeit läßt, sich für die Anwendung dieser Sondernorm zu entscheiden. Damit kann der Wahlberechtigte zwar auch zeitlich auf die Anwendung dieser Sondernorm Einfluß nehmen, in dieser Freiheit wird er jedoch durch die vom Gesetz gezogenen Grenzen beschränkt.

Mit der Frage nach der zeitlichen Gebundenheit steuerlicher Wahlrechte sind wir noch einmal zu dem bereits in anderem Zusammenhang behandelten Problem der Dimension steuerlicher Wahl-

rechte zurückgekehrt. In den terminfreien Wahlrechten, seien sie nun beschränkt oder völlig unbeschränkt, haben wir die früher als zeitdimensional bezeichneten Rechte vor uns. Jede Terminfreiheit gibt dem Wahlrecht einen neuen Entscheidungsraum, eine neue Dimension, die einem termingebundenen Recht fremd ist.

d) Autonome und bedingte Wahlrechte

Zum Abschluß der typologischen Betrachtungen seien nun noch - ebenfalls in Anlehnung an Harder[16] - autonome und bedingte Wahlrechte einander gegenübergestellt. Dabei geht es jetzt nicht mehr um den Inhalt der Wahltentscheidung (wie bei den materiellen und formellen Wahlrechten), auch nicht um die Wirkung der Entscheidung für die Zukunft (wie bei den konstanten und variablen Wahlrechten) und nicht um die zeitliche Bindung, das Wann der Entscheidung (wie bei den terminfreien und termingebundenen Wahlrechten), sondern um die Voraussetzungen, unter denen dem Steuerpflichtigen überhaupt ein Wahlrecht zusteht.

Um Mißverständnisse von vornherein auszuschließen, muß hier noch einmal wiederholt werden, daß jedes steuerliche Wahlrecht an die Verwirklichung eines bestimmten Steuertatbestandes geknüpft ist. Wenn daher hier jetzt autonome und bedingte Wahlrechte unterschieden werden, so kann es sich dabei also nicht darum handeln, daß einige Wahlrechte an bestimmte Bedingungen geknüpft sind, andere dagegen nicht. Alle Wahlrechte verlangen das Vorliegen genau bestimmter Voraussetzungen. Für die hier getroffene Unterscheidung ist demnach lediglich entscheidend, ob der Steuerpflichtige diese Voraussetzungen selbst autonom herstellen kann oder ob dies nicht in seiner Macht steht, so daß er insoweit von Umständen abhängig ist, die sich seiner Einflußnahme mehr oder weniger entziehen.

Ein Überblick über die Wahlrechte des deutschen Steuerrechts zeigt, daß deren Mehrzahl autonomer Art ist. Die Voraussetzungen dieser Wahlrechte sind so gehalten, daß der Steuerpflichtige sie auf Grund eigener unabhängiger Entscheidungen herbei-

führen kann. Der Steuerpflichtige, der eine Sonderabsetzung (nach § 7b EStG oder § 16 BHG 1962) vornehmen möchte, kann sich diese Möglichkeit durch die Anschaffung entsprechender Wirtschaftsgüter selbst schaffen. Anders steht es dagegen z.B. mit der Bildung einer Rücklage für Preissteigerung. Von diesem im § 74 EStDV kodifizierten Wahlrecht kann der Steuerpflichtige nicht allein auf Grund einer eigenen Willensentscheidung Gebrauch machen, denn nur wenn die Marktpreise im Laufe eines Jahres um mehr als 10% gestiegen sind, steht ihm hier überhaupt ein Wahlrecht zu. Auf die Entwicklung der Marktpreise hat er aber regelmäßig keinen entscheidenden Einfluß. Diese Preisbildung vollzieht sich vielmehr extern ohne Zutun des einzelnen Steuerpflichtigen.[17] Auch der wahlweise Ansatz des Teilwertes nach § 6 EStG ist nicht möglich, solange der Teilwert nicht entsprechend gesunken ist.[18]

Die Tatsache, daß die Zahl der autonomen Wahlrechte - wie gesagt - im deutschen Steuerrecht überwiegt, läßt sich verhältnismäßig leicht erklären, wenn man sich daran erinnert, daß der Gesetzgeber Wahlrechte in vielen Fällen gerade mit dem Ziel einsetzt, ein bestimmtes politisch erwünschtes Verhalten des Steuerpflichtigen anzuregen. Wenn der Gesetzgeber Wahlrechte als Mittel der Präferenztechnik verwendet, so hofft er ja damit zu erreichen, daß die in dieser Weise privilegierten Tatbestände nun in verstärktem Umfang von den Pflichtigen verwirklicht werden. Wahlrechte dieser Art sind folglich geradezu eine Einladung an den Steuerpflichtigen, seine Steuerbelastung in legitimer Weise mittels Nutzung der durch die Wahlrechte gebotenen Möglichkeiten zu mindern. Soll diese Steuerpolitik Erfolg haben, müssen die Voraussetzungen des Wahlrechts[19] also allein durch eine freie Entscheidung des Steuerpflichtigen herbeigeführt werden können. Eine irgendwie geartete Bedingung, die nicht in der Macht des Steuerpflichtigen steht, würde den Erfolg solcher gesetzgeberischen Maßnahmen behindern oder gar gefährden.

Die Autonomie steuerlicher Wahlrechte ist mithin eine notwendige Voraussetzung für deren Einsatz als Mittel der Präferenztechnik.

Mit der Behandlung der wichtigen Unterscheidung von autonomen und bedingten Wahlrechten sei die Darstellung der verschiedenen Typen abgeschlossen. Wie diese Darstellung zeigte, lassen sich eine ganze Reihe gemeinsamer Eigenschaften angeben, die bei vielen Einzelwahlrechten wiederkehren. Solche gemeinsame Eigenschaften sind also nicht etwa auf den Inhalt der Wahlentscheidungen und ihren Risikogehalt beschränkt; auch hinsichtlich ihrer Bindung für die Zukunft und ihrer Termingebundenheit sowie der Herbeiführung ihrer Voraussetzungen können solche Gemeinsamkeiten festgestellt werden.

All die unterschiedlichen Typen,die sich aus diesen verschiedenen Einteilungskriterien entwickeln lassen, stehen prinzipiell gleichrangig nebeneinander. Wenn man nun jedoch im Vorgriff auf die empirische Übersicht im zweiten Teil dieser Arbeit noch einen Blick von den abstrakten Typen weg auf die Fülle der im Steuerrecht verwirklichten Wahlrechte wirft, so läßt sich folgendes feststellen:

Wie die hier angeführten Beispiele schon zeigten und wie später im empirischen Teil dieser Abhandlung noch deutlicher werden wird, ist die große Mehrzahl der Wahlrechte materiell (und nicht formell), variabel (und nicht konstant), beschränkt terminfrei (und nicht völlig terminfrei oder termingebunden) oder autonom (und nicht bedingt). Wenn die einzelnen hier besprochenen Typen also auch theoretisch gleichwertig sind, so läßt sich von der Praxis her doch sagen, daß sie jeweils in einer Beziehung von Regel und Ausnahme zueinander stehen. Materielle Wahlrechte bilden den Regelfall, formelle die seltene Ausnahme usw. Diese rein empirische Beobachtung scheint darauf hinzudeuten, daß sich materielle Wahlrechte besser verwenden lassen als formelle oder daß sich autonome Wahlrechte leichter in das Steuerrecht einführen lassen als bedingte. Offenbar ist der Bedarf nach diesen größer als nach jenen.

Diesem interessanten Phänomen, auf das hier zunächst nur hingewiesen sei, wird im Rahmen der normativen Überlegungen im letzten Teil dieser Untersuchung noch genauer nachzugehen sein.[20)]

4. Steuerliche Wahlrechte und Antragsrechte

Bevor im folgenden Motivation und Wirkungen steuerlicher Wahlrechte behandelt werden, muß hier zunächst noch zur weiteren begrifflichen Klarstellung eine Abgrenzung der steuerlichen Wahlrechte gegenüber den Antragsrechten vorgenommen werden. Wie die Wahlrechte gewähren nämlich auch die zahlreichen Antragsrechte dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, auf seine Steuerbelastung Einfluß zu nehmen. Er "darf bestimmen, ob und wie ein bestimmter Sachverhalt bei der Besteuerung berücksichtigt werden soll."[21] Erfüllt er die in der betreffenden Norm jeweils genannten Bedingungen, so kann er allein durch die Stellung eines Antrages die Anwendung dieser Norm und damit ebenfalls steuerliche Vorteile erreichen.

Diese Tatsache läßt zunächst einmal die Frage berechtigt erscheinen, ob es denn überhaupt sachliche Unterschiede zwischen Wahl- und Antragsrechten gibt oder ob es sich bei den Antragsrechten nicht vielleicht nur um eine besondere Art von Wahlrechten handelt, die sich lediglich dadurch von den übrigen Wahlmöglichkeiten unterscheidet, daß diese Wahlrechte durch die Stellung eines Antrages wahrzunehmen sind, während andere Wahlrechte in anderer Weise (etwa durch eine entsprechende Bilanzierung) genutzt werden.

Verschafft man sich zur Beantwortung dieser Frage einen Überblick über diejenigen Vorschriften, deren Anwendung von der Stellung eines Antrages abhängig ist,[22] so läßt ein derartiger Überblick erkennen, daß zwei Gruppen von Antragsrechten unterschieden werden müssen.[23] Zunächst einmal gibt es in der Tat eine Reihe von Bestimmungen, in denen die Antragstellung vom Gesetzgeber nur als die äußere Form für die Ausübung eines Wahlrechtes vorgeschrieben wird. In diesen Fällen erfüllt die Antragstellung lediglich die Aufgabe, das Finanzamt von der getroffenen Wahl in Kenntnis zu setzen. Da derartige Anträge somit Bestandteil eines Wahlrechtes sind, scheiden sie bei unserer Betrachtung, die die Abgrenzung zwischen Wahlrechten und Antragsrechten zum Gegenstand hat, aus.[24]

Bei der großen Mehrzahl der Antragsrechte braucht der Steuerpflichtige dagegen keine Wahl zu treffen. Ist er antragsberechtigt, so ist es für ihn regelmäßig vorteilhaft und zumindest nie schädlich, von diesem Recht auch Gebrauch zu machen, denn die Antragstellung dient bei dieser Gruppe von Vorschriften nicht der Mitteilung einer subjektiven Wahlentscheidung des Steuerpflichtigen, sondern eines objektiv feststellbaren Tatbestandes, der zu einer Steuerermäßigung führen kann. Durch die Antragstellung soll sichergestellt werden, daß bestimmte besondere Umstände auch steuerlich berücksichtigt werden.

Als Beispiel für diese Kategorie von Vorschriften, die hier als echte Antragsrechte bezeichnet werden sollen, sei § 32 Abs.2 Ziff.2 EStG genannt. Nach dieser Gesetzesstelle wird dem Steuerpflichtigen auf Antrag unter den dort genannten Voraussetzungen auch noch für diejenigen Kinder ein Freibetrag gewährt, für die er nicht bereits kraft Gesetzes nach § 32 Abs.2 Ziff.1 EStG Kinderermäßigung erhält. So kann z.B. ein Steuerpflichtiger, dessen Sohn mindestens 4 Monate im Veranlagungszeitraum zwar das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat, für diesen noch einen Kinderfreibetrag geltend machen, sofern dieser Sohn überwiegend auf seine Kosten unterhalten und für einen Beruf ausgebildet worden ist. Vernünftigerweise wird er diese Möglichkeit einer Steuereinsparung durch Stellung des entsprechenden Antrages ausnutzen. Irgendeine Wahlentscheidung ist dabei nicht erforderlich. Sollte nämlich das Einkommen bereits so gering sein, daß sich dieser zusätzliche Freibetrag nicht mehr steuermindernd auswirken kann, da eine Steuer ohnehin nicht zu entrichten ist, so ist ein entsprechender Antrag trotzdem nicht schädlich; er ist dann allenfalls überflüssig; er kann sich aber nie nachteilig für den Antragsteller auswirken.

Dieses Beispiel zeigt, daß dem Antrag bei diesen echten Antragsrechten tatsächlich nur eine Mitteilungsfunktion zukommt. Der Steuerpflichtige teilt dem Finanzamt lediglich die Zahl seiner noch in der Ausbildung befindlichen Kinder, für die ihm nach § 32 Abs.2 Ziff.1 EStG keine Kinderermäßigung mehr

zusteht, mit und erreicht durch diesen "Antrag" die im § 32 Abs.2 Ziff.2 EStG vorgesehene Steuerermäßigung.

Nun mag es jedoch im Blick auf einige andere Gesetzesstellen, deren Anwendung ebenfalls von einem Antrag abhängig ist, so scheinen, als ob diese Antragsrechte zumindest in Grenzfällen doch ein Wahlrecht für den Steuerpflichtigen enthalten können. Dabei wäre etwa an das Antragsrecht des § 34 Abs.1 EStG zu denken. Nach dieser Bestimmung ist für bestimmte außerordentliche Einkünfte "auf Antrag" ein ermäßigter Steuersatz anzuwenden. In der Regel werden Steuerpflichtige, die begünstigte Einkünfte im Sinne dieser Vorschrift erzielt haben, dies selbstverständlich im Wege der Antragstellung dem Finanzamt mitteilen. Nun sieht das Gesetz für solche außerordentliche Einkünfte jedoch einen Mindeststeuersatz von 10% vor, der bewirkt, daß die Anwendung des § 34 Abs.1 EStG dann zu keiner Steuererleichterung führt, wenn die außerordentlichen Einkünfte nach der Tabelle bereits einem geringeren (Grenz-)Steuersatz unterliegen, weil das gesamte Einkommen die tariflichen Freibeträge nur geringfügig überschreitet oder sogar nicht einmal erreicht. Für kleine Einkommensbezieher ergibt sich daraus die Notwendigkeit zu prüfen, ob sich die Antragstellung überhaupt lohnt oder ob es nicht vielleicht vorteilhafter ist, ordentliche und außerordentliche Einkünfte zusammen nach der Tabelle zu versteuern.

Hier könnte also in der Tat ein formelles Wahlrecht zwischen einer Besteuerung nach der Tabelle und einer Besteuerung zu den ermäßigten Sätzen des § 34 Abs. 1 EStG vorliegen, das dann nach der jeweiligen Höhe des Gesamteinkommens und des Anteils der außerordentlichen Einkünfte in der einen oder anderen Richtung auszuüben wäre. Nach der Rechtsprechung[25] widerspricht es nun aber dem Sinn und Zweck dieser Vorschrift, die gerade tarifliche Härten mindern soll, sie so anzuwenden, daß sich daraus ein Nachteil für den Steuerpflichtigen ergibt. Das Finanzamt hat daher auch gegen einen Antrag des Steuerpflichtigen die Einkommensteuer nach der Tabelle festzusetzen, wenn anders sich eine Mehrbelastung ergeben sollte.[26]

Auf Grund dieser Auslegung wird auch § 34 Abs.1 EStG zu einem echten Antragsrecht; Elemente eines Wahlrechtes verbleiben ihm nicht. Die Tatsache, daß der Antrag in keinem Falle zu einer Schlechterstellung des Steuerpflichtigen führen darf, irgendein Risiko mit der Antragstellung also nicht verbunden ist, zeigt deutlich die ausschließlich mitteilende Funktion eines solchen Antrages. Dieser Sachverhalt wird bestätigt durch den Umstand, daß der Antrag an keine Form oder Frist gebunden ist und folglich auch noch in der letzten Tatsacheninstanz im Rechtsmittelverfahren, also vor dem Finanzgericht, nachgeholt werden kann. Auf der anderen Seite hat ein fürsorglich handelndes Finanzamt einen Steuerpflichtigen, der einen Antrag zwar nicht gestellt hat, für dessen Besteuerung § 34 Abs.1 EStG aber in Betracht kommt, nach Treu und Glauben auf sein Antragsrecht aufmerksam zu machen, wenn es auf andere Weise von den außerordentlichen Einkünften des Steuerpflichtigen erfahren hat. Neben dieser aus dem allgemeinen Rechtsgedanken des § 204 Abs.1 Satz 2 AO hergeleiteten Pflicht des Finanzamtes[27)] ist schließlich noch die Vorschrift des § 276 Abs.2 Satz 1 AO zu erwähnen, derzufolge der Vorsitzende des Finanzgerichtes verpflichtet ist, im Gange der mündlichen Verhandlung auf die Stellung von sachdienlichen Anträgen hinzuwirken. Dazu gehören auch Anträge auf Gewährung einer Steuervergünstigung wie etwa der des § 34 Abs.1 EStG.[28)]

Die vorstehenden Ausführungen können beispielhaft für sämtliche echten Antragsrechte im Steuerrecht stehen. Für sie alle gilt, was hier für den Antrag des § 34 Abs.1 EStG entwickelt worden ist. Sie dienen der Mitteilung eines besonderen Sachverhaltes, der - von Ausnahmen abgesehen - zu einer Steuererleichterung führt. Da es also Hauptzweck dieser Vorschriften ist, eine Begünstigung bestimmter Sachverhalte zu erreichen, dürfen sie trotz Vorliegen eines Antrages nicht angewendet werden, wenn sich dadurch ein Nachteil für den Steuerpflichtigen ergeben würde. Umgekehrt hat das Finanzamt - wie auch das Finanzgericht als letzte Tatsacheninstanz im Rechtsmittelverfahren - auf die Stellung eines entsprechenden Antrages hinzuwirken oder sogar anderes Vorbringen des Steuerpflichtigen als

Antrag umzudeuten (allgemeiner Rechtsgedanke des § 249 Abs.1 letzter Satz AO), wenn nur so eine für den Steuerpflichtigen optimale Besteuerung erreicht wird.

Nach dieser Schilderung der echten Antragsrechte lassen sich diese nunmehr relativ einfach und zugleich sehr deutlich von den steuerlichen Wahlrechten abgrenzen, denn bei einer Wahl geht es stets um mehr als nur darum, dem Finanzamt bestimmte Tatbestände zur Kenntnis zu bringen. Der wahlberechtigte Steuerpflichtige hat vielmehr jeweils eine Entscheidung zu treffen, eine Entscheidung, die richtig oder falsch sein, die sich folglich auf seine Steuerbelastung positiv oder negativ auswirken kann. Am prägnantesten läßt sich der Unterschied zwischen den Antragsrechten und den Wahlrechten daher durch die Verwendung der juristischen Unterscheidung von Wissens- und Willenserklärungen beschreiben. Während der Antragsteller sein Wissen erklärt und so den Empfänger dieser Erklärung lediglich an seinem Wissen teilnehmen läßt, gibt der Wählende mit seiner Erklärung seinen Willen kund, um dadurch eine bestimmte Frage endgültig zu entscheiden. Der Antragsteller gibt dem Finanzamt mit seiner Wissenserklärung lediglich einen Sachverhalt zwecks steuerlicher Berücksichtigung bekannt, wer dagegen eine Wahl ausübt, entscheidet mit seiner Willenserklärung über verschiedene mögliche Behandlungsweisen. Er bringt mit seiner Erklärung zum Ausdruck, daß ein steuerpflichtiger Tatbestand in der gewählten Weise und nicht anders besteuert werden soll.

5. Motivation steuerlicher Wahlrechte

Wahlrechte gehören nicht notwendig zur Besteuerung. Wie in der Einleitung bereits dargestellt, kann man wegen des Zwangscharakters der Besteuerung eher vermuten, daß Wahlrechte im Steuerrecht fehl am Platze sind, also einen Fremdkörper darstellen. Angesichts dieser Feststellung drängt sich nun aber die Frage auf, warum die Besteuerung dennoch mit Wahlrechten arbeitet; welche Motive mögen für ihre Einführung maßgebend sein?

Die Beantwortung dieser Frage dürfte zunächst entscheidend davon abhängen, wer als Urheber dieser Wahlrechte auftritt. Wahlrechte entstehen nämlich keineswegs nur im Wege der Gesetzgebung. Als weitere Quellen steuerlicher Wahlrechte sind die Finanzverwaltung und vornehmlich die Rechtsprechung der Finanzgerichte einschließlich des Bundesfinanzhofes und seiner Vorgänger zu nennen. Für diese Behörden müssen aber entsprechend ihrer ganz andersartigen Funktionen auch grundsätzlich andere Motive maßgebend sein als für den Gesetzgeber. Aber auch im Rahmen der Gesetzgebung lassen sich hinsichtlich der Verwendung steuerlicher Wahlrechte verschiedene Zielsetzungen unterscheiden. Zur Darstellung dieser Ziele kann auf die oben bereits eingeführte Unterscheidung von materiellen und formellen Wahlrechten zurückgegriffen werden. Entsprechend den unterschiedlichen Eigenschaften dieser Wahlrechte liegt die Vermutung ja bereits nahe, daß materielle Wahlrechte im Dienste anderer Aufgaben stehen als formelle. Diesen Unterschieden gilt es im folgenden nachzugehen. Dabei gibt die Behandlung der materiellen Wahlrechte in diesem Zusammenhang einen willkommenen Anlaß zu einer Abgrenzung der steuerlichen Wahlrechte von den Steuerpräferenzen.

a) Formelle Wahlrechte als Mittel der gesetzlichen Tatbestandsabgrenzung

Bei der Beschreibung der Eigenschaften der formellen Wahlrechte wurde oben bereits darauf hingewiesen, daß der Steuerpflichtige die Ausübung dieser "Wahl" grundsätzlich dritten Personen überlassen kann, da die Entscheidungen erst ex post getroffen werden müssen und daher objektiv bestimmt werden kann, welche Entscheidung das optimale Ergebnis erbringt. In diesem Zusammenhang wurde auch bereits darauf hingewiesen, daß der Gesetzgeber dasselbe Ergebnis auch durch eine Anweisung an die Finanzverwaltung hätte erreichen können, jeweils die für den Steuerpflichtigen günstigste Besteuerungsform zu veranlagen.

Hier ist das Wahlrecht mithin zunächst nur ein Mittel, die

Verwaltung auf Kosten des Steuerpflichtigen von Arbeit zu entlasten. Dieser muß nun selbst die für ihn günstigste Form der Besteuerung ermitteln, dem Finanzamt bleibt diese Arbeit erspart. Die Schaffung formeller Wahlrechte liegt damit im Zuge der Abwälzung von Verwaltungsaufgaben auf den Pflichtigen und ist daher aus dessen Sicht unter dem Thema der Gratisdienste für den Staat zu behandeln.

Mit der Verwendung formeller Wahlrechte erleichtert der Gesetzgeber aber nicht nur den Beamten die Arbeit. Zugleich vereinfacht er sich damit seine eigene Aufgabe. Bei einer zu starken Verfeinerung des Steuerrechts wird es zu kompliziert, alle möglichen Tatbestände im einzelnen positiv im Gesetz abzugrenzen und mit einer den jeweiligen Gerechtigkeitsvorstellungen entsprechenden Steuer zu belegen. Statt die konkreten Folgen eines steuerpflichtigen Tatbestandes bereits im Gesetz zu bestimmen, stellt der Gesetzgeber dann gelegentlich mehrere Folgen wahlweise zur Verfügung und überläßt es der Entscheidung des Abgabepflichtigen, welche Steuer ein bestimmter Tatbestand bei ihm auslösen soll.

Dabei bieten diese Wahlrechte dem Steuerpflichtigen keine Chancen. Im Gegenteil: bei ungenügender Information über alle Vor- und Nachteile der ihm abverlangten Entscheidung besteht sogar die Gefahr, daß er sich selbst für eine zu hohe Steuer entscheidet. Eine derartige Gesetzestechnik ist folglich durchaus geeignet, die angestrebte Gleichmäßigkeit in der Besteuerung zu gefährden.

Der Steuerpflichtige wird in Normen dieser Art daher weit mehr die Wahl"pflicht" als das Wahl"recht" sehen. Vorteile aus der Verwendung formeller Wahlrechte vermag lediglich der Staat, nicht aber der in dieser Weise wahl"berechtigte" Steuerpflichtige zu ziehen.

b) Materielle Wahlrechte als steuerliches Privilegierungsinstrument

Anders als bei den bisher behandelten formellen Wahlrechten geht es bei materiellen Wahlrechten nicht um die Abgrenzung von Steuertatbeständen im Hinblick auf die unterschiedliche Steuerbelastung. Bei diesen Wahlrechten werden vielmehr gleiche Tatbestände mit unterschiedlichen steuerlichen Folgen belegt, und zwar nach Wahl des Pflichtigen selbst. Mit diesen so ganz andersartigen Wahlrechten verfolgt der Gesetzgeber auch andere Ziele. Hier geht es ihm darum, bestimmte Tatbestände zu privilegieren, d.h. gegenüber dem Normalfall steuerlich zu begünstigen. Motiv der gesetzgeberischen Initiative ist hier die Gewährung von Privilegien, wobei der Begriff des Privilegs sehr weit gefaßt werden muß, weil diese Sonderrechte im einzelnen wieder aus den unterschiedlichsten Gründen gewährt werden können. Die im Rahmen eines empirischen Überblicks später zu behandelnden Beispiele werden zeigen, wie solche Wahlrechte etwa dazu eingesetzt werden, die Besteuerung wirtschaftspolitischen Zielen dienstbar zu machen. Neben diesen außerfiskalischen Zielsetzungen verwendet der Gesetzgeber Privilegien in der Form von Wahlrechten aber auch zur Erreichung rein fiskalischer Ziele. Beispielsweise will er mit Hilfe solcher Privilegien die Besteuerung bestimmter Tatbestände überhaupt erst ermöglichen (§ 30 ErbStG); ferner versucht er, die Besteuerung durch die Verwendung von Wahlrechten zu vereinfachen (§ 6. Abs.2 EStG) oder das Steueraufkommen zu beschleunigen (§§ 199 und 199a LAG). Zur Erreichung all dieser Ziele ließen sich auch andere Mittel verwenden; Wahlrechte sind dazu nicht unbedingt nötig. Es genügten vielmehr auch Ausnahmeregelungen, die allgemein und unabhängig von den Entscheidungen der Steuerpflichtigen anwendbar wären. Solche Ausnahmeregelungen wären aber durchweg mit Nachteilen verbunden, die sich durch die Einführung von Wahlrechten vermeiden lassen.

Um diese Behauptung zu verdeutlichen, sei das Gemeinte an einem Beispiel erörtert. Dazu mag das Wahlrecht des § 30 ErbStG

dienen[29)], das aus der richtigen Erkenntnis entstanden ist, daß sich Renten regelmäßig nicht sofort bei Erbanfall mit ihrem Kapitalwert zur Erbschaftsteuer heranziehen lassen. Da die Rente dem Erben erst später nach und nach zufließt, läge in der sofortigen vollen Erhebung der Erbschaftsteuer eine beachtliche Härte. Eine solche Benachteiligung hätte nun dadurch vermieden werden können, daß allgemein auf die sofortige Heranziehung von Renten zur Erbschaftsteuer verzichtet worden wäre. Die Steuer wäre dann erst später entsprechend dem Zufluß der Rente nach und nach zu erheben. Damit wäre aber das Steueraufkommen in die Zukunft verlegt und gleichzeitig eine langwierige Überwachung dieses einen Steuerfalles erforderlich. Der Gesetzgeber zog daher die Schaffung eines Wahlrechtes vor, indem er allen Steuerpflichtigen, die dazu in der Lage und auch willens sind, die auf den Kapitalwert der geerbten Rente entfallende Steuer sofort zu entrichten, diese Möglichkeit in Form eines Wahlrechtes einräumte. In vielen Fällen kann das Besteuerungsverfahren damit beschleunigt und vereinfacht werden, und zwar unter Vermeidung neuer Schwierigkeiten und Härten, die sich daraus ergeben könnten, daß es einigen Steuerpflichtigen unmöglich ist, die Steuer sofort voll zu entrichten, bevor ihnen die Erbschaft endgültig zugeflossen ist. Das Wahlrecht stellt sich mithin als ein Privileg dar, das auf der einen Seite überhaupt erst die Erbschaftsbesteuerung von Renten ermöglicht (soweit die Besteuerung nämlich in die Zukunft verlegt werden kann), das zum anderen aber das Steueraufkommen beschleunigt und das Verfahren vereinfacht (nämlich soweit die Steuer von einer Reihe von Pflichtigen eben doch sofort gezahlt werden kann).

Dieses eine Beispiel mag hier für viele stehen. Es zeigt das Wahlrecht als Steuerprivileg im Dienste rein fiskalischer Ziele, nämlich der steuerlichen Erfassung bestimmter Tatbestände (hier der Renten zur Erbschaftsteuer) sowie der Beschleunigung des Steueraufkommens und der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens.

Daneben lassen sich Wahlrechte aber auch - wie bereits erwähnt -

aus metafiskalischen Gründen als Privilegierungsinstrument einsetzen. Sie werden dann zu einem Mittel der Präferenztechnik des Gesetzgebers,und hierin liegt - wie unser empirischer Überblick später zeigen wird - gegenwärtig die Hauptbedeutung steuerlicher Wahlrechte. Diese besondere Art von Privilegien muß daher im folgenden noch etwas gründlicher untersucht werden, wobei es auch darauf ankommen wird, das Verhältnis von steuerlichen Wahlrechten und Steuerpräferenzen allgemein zu bestimmen. Unter Präferenzen sollen dabei hier alle die Privilegien verstanden werden, deren Ursache in nicht fiskalischen Gründen zu suchen ist. Da Steuerpräferenzen stets zur Erreichung ganz spezieller Ziele gewährt werden, sind sie stets an die Erfüllung bestimmter Voraussetzungen gebunden. Nur derjenige Steuerpflichtige kommt in den Genuß der Präferenzen, der sich so verhält,wie es der Gesetzgeber für wünschenswert ansieht.[30)]

c) Materielle Wahlrechte als Mittel der Präferenztechnik des Gesetzgebers
- Steuerliche Wahlrechte und Steuerpräferenzen -

Die deutsche Steuerpolitik bietet in den ersten Jahren nach 1933 und dann wieder ab 1948 eine Fülle von Beispielen dafür, wie der Gesetzgeber die Besteuerung in den Dienst seiner Politik nehmen und versuchen kann, durch eine zweckmäßige Ausgestaltung der Steuergesetze vornehmlich seine wirtschafts- und sozialpolitischen Ziele zu verwirklichen. Durch die steuerliche Privilegierung oder seltener die steuerliche Diskriminierung bestimmter Tatbestände soll der Wirtschaftsablauf in Richtung auf die angestrebten Ziele beeinflußt werden. Geschieht diese Nutzbarmachung des Steuerrechts für andere politische Aufgaben in der positiven Form von Privilegien, so spricht man heute allgemein von Steuerpräferenzen und versteht darunter die Verknüpfung von steuerlichen Vorteilen verschiedener Art (etwa Steuer-Befreiung, Ermäßigung oder Stundung) mit Tatbeständen, die der Gesetzgeber im Interesse seiner Po-

litik für besonders förderungswürdig ansieht. Der Gesetzgeber läßt sich dabei stets von der Hoffnung leiten, daß die Steuerpflichtigen im Hinblick auf solche steuerlichen Erleichterungen den begünstigten Tatbestand in besonderem Maße verwirklichen werden.

Bei einer Zusammenstellung der in den Steuergesetzen vorgesehenen Wahlrechte fällt nun auf, daß die Mehrzahl dieser Wahlrechte mit Steuerpräferenzen verknüpft ist. Während es zwar durchaus Steuerpräferenzen ohne ein steuerliches Wahlrecht gibt (Steuerpräferenzen im engeren Sinne), auf die der Steuerpflichtige automatisch Anspruch hat, sobald er den privilegierten Tatbestand erfüllt hat,[31] genügt bei anderen Steuerpräferenzen die Tatbestandsverwirklichung allein nicht. Die Präferenznorm ist dann nicht von Amts wegen anzuwenden, vielmehr bedarf es noch einer besonderen Erklärung des Steuerpflichtigen, bevor die Sondernorm für ihn Anwendung finden kann.[32]

Diese beiden Tatsachen - daß nämlich zahlreiche Wahlrechte mit Steuerpräferenzen verbunden sind, andererseits aber ein Wahlrecht nicht zu den notwendigen Bestandteilen einer Präferenznorm gehört - lassen bereits vermuten, daß zwischen steuerlichen Wahlrechten und Steuerpräferenzen eine Beziehung besonderer Art besteht. Diese Beziehung gilt es im folgenden näher zu untersuchen.

Im Blick auf diese Koppelung zwischen Steuerpräferenzen und steuerlichen Wahlrechten erscheinen die steuerlichen Wahlrechte als eine besondere Art von Steuerpräferenz. Statt die Verwirklichung eines besonderen Tatbestandes direkt mit Steuererleichterungen der oben genannten Art zu verbinden, wird dem Steuerpflichtigen, der den vom Gesetzgeber gewünschten Sachverhalt erfüllt, zunächst nur ein Wahlrecht eingeräumt. Die Steuerpräferenz besteht hier also statt in einer Steuersenkung oder -stundung in der Gewährung eines gewissen Mitspracherechtes bei der Steuerfestsetzung,und erst die Ausübung des Wahlrechtes führt dann möglicherweise zu einer Steuererleichterung. Soweit steuerliche Wahlrechte also ge-

meinsam mit Präferenzen auftreten, handelt es sich bei ihnen um eine mittelbare Form der Privilegierung, die zu den unmittelbaren Präferenzformen, wie z.B. Steuer-Befreiung, Ermäßigung oder Stundung, hinzutritt. Auch bei dieser mittelbaren Form steuerlicher Präferenzen geht es um Steuer-Befreiung, Ermäßigung oder Stundung, jedoch in einer lockereren Form als bei denjenigen Steuerpräferenzen, die automatisch die Steuerfolge an den Sondertatbestand knüpfen.[33)]

Warum also die Zwischenschaltung von Wahlrechten? Steuerpräferenzen sind in der Regel Bestandteile von Steuergesetzen, die ursprünglich nur die fiskalische Aufgabe der staatlichen Einnahmeerzielung hatten. Sie werden also erst nachträglich in die Gesetze eingefügt. Bei dieser nachträglichen Schaffung von Präferenzen durch Einbau in bestehende Steuergesetze ist nicht selten festzustellen, daß sich die aus politischen Gründen beabsichtigte Begünstigung bestimmter Sachverhalte - ohne eine Änderung des Gesetzes von Grund auf - nicht mehr so verwirklichen läßt, daß notwendig alle Steuerpflichtigen, die den betreffenden Tatbestand verwirklichen, in den Genuß der Steuererleichterung gelangen.

Es ist vielmehr durchaus möglich, daß eine geplante Begünstigung sich in ein bereits vorhandenes Steuergesetz nur noch in der Weise einfügen läßt, daß sie sich für einige Gruppen von Steuerpflichtigen nicht auswirkt, für andere vielleicht sogar nachteilige Steuerfolgen hat - und dies, obwohl auch diese Steuerpflichtigen den als förderungswürdig angesehenen Tatbestand verwirklicht haben. Ferner ist noch an die Fälle zu denken, in denen sich von vornherein nicht objektiv feststellen läßt, ob eine geplante Steuervergünstigung für den einzelnen Steuerpflichtigen auf lange Sicht ein positives steuerliches Ergebnis haben wird, da eine heutige Steuersenkung nach dem Aufbau der Steuergesetze mit einer möglichen Steuererhöhung in der Zukunft gepaart ist.

In allen diesen Fällen bietet sich die Gewährung eines steuerlichen Wahlrechtes an, also die Verbindung einer Steuerpräfe-

renz mit einem Wahlrecht. Dadurch wird einmal erreicht, daß die mit dem Ziel, eine Vergünstigung zu gewähren, geschaffene Norm tatsächlich nur bei denjenigen Steuerpflichtigen zur Anwendung gelangt, die sich davon einen steuerlichen Vorteil versprechen. Alle Steuerpflichtige, für die die Anwendung der Norm dagegen negative Folgen haben würde, werden damit aus der Sonderregelung ausgenommen. In den Fällen schließlich, in denen für den einzelnen Steuerpflichtigen nicht mit Sicherheit feststeht, ob die Anwendung der Präferenznorm im Ergebnis tatsächlich zu dem beabsichtigten Steuervorteil führt, wird das Risiko auf den Steuerpflichtigen selbst abgewälzt. Er hat zu entscheiden, ob die Norm bei ihm zur Anwendung kommen soll oder nicht.

Die Gewährung steuerlicher Wahlrechte in Verbindung mit Steuerpräferenzen dient damit dem Ziel, die Wirkungsmöglichkeit steuerlicher Präferenzen möglichst groß zu gestalten. Indem die ausgesprochene Steuervergünstigung nur denjenigen Steuerpflichtigen eingeräumt wird, die sich ausdrücklich dafür entscheiden, fällt der Abschreckungseffekt weg, der sonst möglicherweise von der als Präferenz geplanten Norm auf diejenigen Steuerpflichtigen ausgehen könnte, die den Tatbestand ohnehin verwirklichen wollen, für die die "Präferenz" jedoch statt steuerliche Entlastung eine mögliche steuerliche Mehrbelastung, also Diskriminierung bedeuten könnte.

Die Ursache der engen Verbindung von steuerlichen Präferenzen und steuerlichen Wahlrechten liegt also in dem Vorteil, den der Gesetzgeber daraus ziehen kann, daß er einen Tatbestand, den er im Interesse seiner Politik fördern möchte, mit Hilfe eines Wahlrechts privilegiert. Er gibt damit allen Steuerpflichtigen, die die durch Ausübung des Wahlrechts zu erlangenden Steuervorteile in Anspruch nehmen möchten, einen Anreiz, den begünstigten Tatbestand zu verwirklichen, ohne zugleich diejenigen Steuerpflichtigen davon abzuhalten, die aus steuerlichen Gründen kein Interesse an der Verwirklichung des Tatbestandes haben.

Es dürfte selbstverständlich sein, daß sich für diese Aufgabe lediglich autonome Wahlrechte eignen. Wenn mit Hilfe dieser Wahlrechte nämlich ein bestimmtes Verhalten der Steuerpflichtigen herausgefordert werden soll, so würde der Erfolg dieser Maßnahme durch jede Bedingung gefährdet, die sich der Beeinflussung durch die angesprochenen Steuerpflichtigen entzieht. Zudem kann es sich in diesem Zusammenhang immer nur um materielle Wahlrechte handeln; denn nur mit ihrer Hilfe läßt sich eine ungewisse Zukunft antizipieren. Wenn sich die angebotenen Steuervorteile dagegen so ausgestalten lassen, daß sie für keinen betroffenen Steuerpflichtigen irgendwelche Nachteile mit sich bringen können, dann bedarf es eigentlich keines Wahlrechtes mehr. Eine allgemein geltende gesetzliche Regelung nach dem Vorbild der Berliner Steuerpräferenzen wäre dann am Platze. Wenn der Gesetzgeber aber - wie das Beispiel des § 8 WoPG lehrt - auch in solchen Fällen gelegentlich zu einem (formellen) Wahlrecht greift, so tut er das aus anderen Gründen, die oben unter (a) bereits beschrieben sind.

Die bisherigen Überlegungen zur Frage der Motivation steuerlicher Wahlrechte zusammenfassend, läßt sich folgendes feststellen: Steuerliche Wahlrechte sind nie Selbstzweck, sondern stets nur Mittel zum Zweck. Sie gehören mithin dem Bereich der Steuertechnik an, die Meisel als die Kunst bezeichnet hat, "einen Steuergedanken in die Tat umzusetzen."[34)] Dabei haben sich die steuerlichen Wahlrechte im einzelnen als sehr vielseitig verwendbar erwiesen. Während formelle Wahlrechte zur Tatbestandsabgrenzung eingesetzt werden können, sind materielle Wahlrechte in der Hand des Gesetzgebers ein Mittel zur Privilegierung bestimmter Tatbestände. Neben den rein fiskalisch bedingten Privilegien kommt hierbei vor allem den nur außerfiskalisch erklärbaren Privilegien, die wir Steuerpräferenzen nannten, eine besondere Bedeutung zu, weil sich Wahlrechte gerade als ein Instrument der Steuerpräferenztechnik besonders zweckmäßig und wirkungsvoll einsetzen lassen.

d) Materielle Wahlrechte im Dienste der Rechtssicherheit
- Wahlrechte in Rechtsprechung und Verwaltung -

Eine weitere Quelle steuerlicher Wahlrechte ist die Rechtsprechung. Aus der unterschiedlichen Aufgabenstellung von Rechtsprechung und Gesetzgebung folgt, daß es andere Motive sein müssen, die den Richter dazu veranlassen, Wahlrechte zu normieren. Mittel der Präferenztechnik oder der Tatbestandsabgrenzung können Wahlrechte im Bereich der Rechtsprechung nicht sein. Der Richter hat darüber zu wachen, daß die Besteuerung ausschließlich nach den Prinzipien der Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit erfolgt.[35)] Bei der Erfüllung dieser Aufgabe hat er in all seinen Entscheidungen die beiden Grundmaximen jeden Rechtes zu beachten, nämlich Gerechtigkeit und Rechtssicherheit. Ziel seines Handelns muß es stets sein, diese beiden Postulate möglichst optimal zu verwirklichen.

Ob Wahlrechte nun ein geeignetes Mittel zum Einsatz im Dienste der Gerechtigkeit darstellen, muß stark bezweifelt werden, wenn man bedenkt, daß Wahlrechte bei der Besteuerung ja gerade dazu führen, daß gleiche Tatbestände steuerlich ungleich behandelt werden.[36)] Wenn die Rechtsprechung dennoch im Interesse der Verwirklichung von Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit im Steuerrecht Wahlrechte verwendet, so kann sie sich dabei nur von dem Gedanken der Rechtssicherheit leiten lassen. In einem programmatischen Satz hat der Bundesfinanzhof im Jahre 1953 erklärt, daß die Rechtsprechung dem Grundsatz der Rechtssicherheit nach dem Zusammenbruch in erhöhtem Maße Rechnung trage.[37)] In der Folge hat er denn auch in vielen Entscheidungen immer wieder den Gesichtspunkt der Rechtssicherheit herausgestellt und von dorther die vor ihn gebrachten Streitfragen beurteilt. Als ein Beispiel für viele sei hier nur das Urteil vom 22. Juli 1960 zitiert, weil dies zu einem steuerlichen Wahlrecht - nämlich § 7b EStG - ergangen ist. In der Begründung dieser Entscheidung wird bestätigt, daß "der Steuerpflichtige sich grundsätzlich auf den Wortlaut des Gesetzes verlassen können" muß, "sofern dieser

eindeutig ist und die wörtliche Auslegung nicht zu einem dem Sinn und Zweck der Vorschrift ganz offenbar widersprechenden Ergebnis führt".[38)]

Rechtssicherheit ist erst dann gewährleistet, wenn sich die Steuerpflichtigen von vornherein auf genaue Vorschriften einrichten können, wenn also die steuerlichen Folgen vorausberechenbar sind. Besonders bekräftigt ist diese Tendenz der Rechtsfindung des Bundesfinanzhofs durch das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 19. Dezember 1961, mit dem die verbösernde Rückwirkung von Steuergesetzen grundsätzlich für verfassungswidrig erklärt und ausgesprochen worden ist, daß die Rechtssicherheit "zu den wesentlichen Elementen des Rechtsstaatsprinzips gehört".[39)]

Bei der Erfüllung des 1953 proklamierten Vorsatzes hat sich der BFH nun aber nicht etwa nur darauf beschränkt, dem Wortlaut des Gesetzes erhöhte Bedeutung beizumessen. Daneben sah er sich - wie schon seine Vorgänger - u.a. in vielen Fällen auch dazu genötigt, mit eigenen Wahlrechten zu arbeiten. In zahlreichen Urteilen hat er daher neue Wahlrechte normiert, um auf diese Weise das Vertrauen zu schützen, das die Steuerpflichtigen unklaren Gesetzesnormen entgegengebracht hatten. Angesichts der Mannigfaltigkeit der Gestaltungen des heutigen Wirtschafts- und Rechtslebens ist es eine fast nicht zu bewältigende Aufgabe, ein Steuergesetz so zu formulieren, daß alle möglichen Tatbestände dieses Gesetzes mit letzter Klarheit zweifelsfrei geregelt sind. Es wird immer Fälle geben, die sich aus dem Gesetz nicht restlos eindeutig entscheiden lassen. Hat der Steuerpflichtige sich nun in seinen Dispositionen auf eine mögliche, sinnvolle Auslegung des Wortlautes verlassen, so darf er später nicht enttäuscht werden, wenn Rechtssicherheit garantiert sein soll.

Die Rechtsprechung hat sich in Fällen dieser Art, in denen eine Vorschrift doppeldeutig ist, also von ihrem Wortlaut und ihrem Sinn her mehrere Auslegungen zuläßt, seit jeher mit der Gewährung von Wahlrechten geholfen. Wenn der Wortlaut nicht klar erkennen läßt, ob eine bestimmte Interpretation "zwin-

gend" ist, hat sie beide Möglichkeiten in Form eines Wahlrechtes gelten lassen.[40] Neben diesem Fall eines nicht zwingenden Wortlautes trifft man Wahlrechte zwecks Verwirklichung von Rechtssicherheit in der Rechtsprechung vor allem noch dort an, "wo sich bei Beurteilung wirtschaftlicher Tatbestände in der Betriebswirtschaftslehre eine im wesentlichen einheitliche Auffassung noch nicht herausgebildet"[41] hat.

Wenn sich die Rechtsprechung mit steuerlichen Wahlrechten zu befassen hat, so ist das nicht selten durch die Verwaltung verursacht, die in Richtlinien und Erlassen Wahlrechte zu normieren sucht. Diese von der Verwaltung geschaffenen Wahlmöglichkeiten aber können nur dann allgemeine Bedeutung erlangen und von Bestand sein, wenn sie sich entweder aus dem Wortlaut oder dem Sinn des Gesetzes herleiten lassen. Ist dies nicht der Fall, so läuft die Verwaltung Gefahr, daß ihre Schöpfung von der allein nach dem Gesetz urteilenden Rechtsprechung aufgehoben wird, was tatsächlich auch mehr als einmal geschehen ist.[42] "Ein steuerlich zulässiges Wahlrecht beruht immer auf dem Gesetz. Wahlrechte ohne Gesetz sind nicht zulässig, können auch nicht von der Finanzverwaltung eingeführt werden."[43] Das von der Verwaltung geschaffene Wahlrecht ist daher gleichsam so lange mit dem Makel der Ungewißheit behaftet, wie es nicht durch die Rechtsprechung bestätigt worden ist. Auf eine nähere Erörterung dieser Wahlrechte kann daher in diesem Zusammenhang verzichtet werden.

6. Das Element des Risikos in der Wahlentscheidung

Im Verlaufe der bisherigen Erörterungen ist bereits mehrfach auf den Umstand hingewiesen worden, daß die Ausübung steuerlicher Wahlrechte mit einem Risiko für den Steuerpflichtigen verbunden ist. Diesem Element des Risikos soll nun im folgenden nachgegangen werden, wobei es zunächst noch nicht um die Beantwortung der Frage geht, ob die Besteuerung überhaupt in dieser Weise risikobelastet werden soll. Diese grundsätzliche

Frage wird erst abschließend im letzten Teil dieser Arbeit gestellt werden. Hier soll dieses Risiko zunächst lediglich beschrieben werden, wobei es vor allem darauf ankommt, die verschiedenen Risikoursachen zu bestimmen.

Beim Risiko handelt es sich um ein Phänomen, dessen Bedeutung keineswegs auf den Bereich des Wirtschaftens beschränkt ist, denn jedes menschliche Handeln und Entscheiden ist letztlich von Wagnissen begleitet. Das Wagnis ist "grundsätzlich eine generelle Erscheinung im menschlichen Leben und daher nicht als wesentlicher Bestandteil des Unternehmungs- und Unternehmerbegriffes anzusprechen".[44] In jeder Entscheidung - auf welchem Gebiet auch immer sie gefällt werden muß - ist der Mensch aufgerufen, mit einem Risiko fertig zu werden; und zwar entweder, indem er es risikofreudig auf sich nimmt oder aber indem er risikoscheu den Versuch unternimmt, das Wagnis zu umgehen und zu beschränken oder aber auf andere abzuwälzen. In Verallgemeinerung der von Oberparleiter[45] gegebenen Begriffsbestimmung umfaßt das Risiko alle außerhalb der Willens- und Machtsphäre des Menschen liegenden Möglichkeiten, deren Eintritt oder Unterbleiben den Erfolg seiner Entscheidungen zu gefährden vermögen. Das wesentliche Charakteristikum dieser Begriffsbestimmung des Risikos ist die Unsicherheit, die sich darin äußert, daß die Folgen einer Entscheidung nicht oder doch eben nicht mit Sicherheit voraussehbar sind. Diese Ungewißheit hinsichtlich der Zukunft ist von der Wissenschaft seit jeher als Herausforderung empfunden worden. Sie zu beseitigen oder wenigstens einzuschränken, gehört daher zu den entscheidenden Antrieben wissenschaftlicher Bemühungen.

Solange die Wissenschaft jedoch noch keine zuverlässigen Vorhersagen zu liefern vermag, bleibt der einzelne - vor eine Entscheidung gestellt - auf sein subjektives Vermögen angewiesen, zukünftiges Geschehen richtig zu antizipieren. Kurz: er ist auf seine persönlichen Erwartungen angewiesen. Je nachdem, wie groß die Wahrscheinlichkeit ist, daß diese Erwartungen Wirklichkeit werden, ist das Risiko der betreffenden Entscheidung groß oder klein; und zwar ist das Risiko um so größer, je un-

wahrscheinlicher es ist, daß gerade diese der Entscheidung zugrunde gelegten Erwartungen die zukünftige Entwicklung zutreffend beurteilen.

Hier zeigt sich, daß das Treffen einer Entscheidung stets mehr ist als eine einfache Aufgabe der Regeldetri, die man einem Automaten anvertrauen könnte. Es handelt sich jeweils um einen ganz subjektiven Entschluß, eine persönliche Bewertung, die - einem Werturteil vergleichbar - die eine Möglichkeit anderen vorzieht. Das will besagen: die Menschen verhalten sich gegenüber dem Risiko nicht einheitlich. Es gibt Optimisten und Pessimisten; es gibt risikofreudige Menschen und solche, die die Sicherheit dem Wagnis vorziehen. Ja selbst der einzelne kann - in verschiedenen Situationen oder gar in verschiedenen Stimmungen vor die gleiche Entscheidung gestellt - sehr unterschiedlich reagieren und sehr verschiedene Entschlüsse fassen. Die Risikoneigung darf also nicht als eine konstante Größe aufgefaßt werden. Sie unterliegt Schwankungen, und so kann das, was jemand einmal als durchaus zumutbares Wagnis gerne auf sich genommen hat, weil es ihm klein erschien im Verhältnis zur gebotenen Chance, ihm ein anderes Mal als eine geradezu untragbare Belastung erscheinen, und dies, obwohl sich an den objektiven Umständen nichts geändert hat, allein deswegen, weil das Risiko und sein Verhältnis zur Chance nun anders bewertet werden.

Mit dem Hinweis auf die Chance ist das notwendige Korrelat jedes Risikos angesprochen, denn ein Wagnis wird immer nur im Hinblick auf eine damit verbundene positive Möglichkeit, eine Chance, eingegangen werden. Träte das Risiko allein auf, so bestände die einzig rationale Verhaltensweise ihm gegenüber in seiner Vermeidung, sei es nun durch Abwälzung oder Umgehung. Dann könnte es immer nur darauf ankommen, das Risiko auszuschalten und abzuschaffen. Die Chance ist die positive Seite des Risikos: das Ausbleiben der Gefahr und der positive Erfolg, im Hinblick auf den das Risiko überhaupt übernommen wird. Mit der Risikoübernahme wird gewissermaßen eine Erfolgsmöglichkeit erkauft. Diese Möglichkeit ist ebenso ungewiß wie die Gefahr des Mißlingens; auch sie kann daher vorweg lediglich ab-

geschätzt werden und auch hier gilt, daß Erwartungen und Wahrscheinlichkeitsabwägungen maßgebend sind.

Bisher war nur von der Ungewißheit der Zukunft als Risikoquelle die Rede. Sie bestimmt jedoch nicht allein das Ausmaß des Risikos, denn neben dem subjektiven Element der Erwartungen gehört zu jeder Entscheidung ein Mindestmaß an Information. Die Situation, die zu einer Entscheidung zwingt, muß zunächst einmal als solche überhaupt erkannt werden. Erst wenn dem Menschen klar geworden ist, daß er sich in einer Lage befindet, die von ihm beeinflußt werden kann, die also nicht einer zwangsläufigen Naturgesetzlichkeit und auch nicht der Bestimmung durch andere oder Gruppen von anderen unterliegt, kann er daran gehen, seine Entscheidung vorzubereiten. Dabei muß er zweierlei tun. Zunächst muß er sich ein Ziel setzen, d.h. ein Etwas bestimmen, das er mit Hilfe der Entscheidung erreichen möchte, und zum anderen muß er nun Informationen sammeln, um zu bestimmen, wie seine Entscheidung aussehen muß, damit sie tatsächlich das gewünschte Ergebnis herbeiführen wird. Dazu müssen alle Bedingungen und alle denkbaren Folgen der Entscheidung möglichst genau untersucht werden. Nur wenn diese Umstände hinreichend bekannt sind, darf der sich Entscheidende damit rechnen, daß sich das gewünschte Ergebnis auch tatsächlich einstellen wird.

In dieser Abhängigkeit der Entscheidung von dem Grad der Information über die Tatbestände, aus denen heraus die Entscheidung jeweils getroffen werden muß, liegt eine weitere Risikoursache. Zu dem Risiko der ungewissen Zukunft tritt das einer mangelhaften Information über die tatsächlichen Gegebenheiten. Dieses Risiko ist zwar im Gegensatz zu der oben besprochenen von der Zukunft drohenden Gefahr prinzipiell vermeidbar, aber in der Praxis doch ebenfalls nicht restlos zu umgehen. Durch eine gründliche und gewissenhafte Sammlung aller Daten, die für die Entscheidung wichtig sein könnten, und durch eine ebenso sachliche Beurteilung dieser Fakten wird sich dieses Risiko wohl auf ein Minimum reduzieren lassen, völlig vermeiden wird man es indessen schon deshalb nicht können, weil der Mensch sich

irrt, solange er lebt, und ihm ein Irrtum auch hier unterlaufen kann. Ein derartiger Irrtum kann beispielsweise in der Annahme bestehen, daß eine bestimmte Tatsache als unerheblich vernachlässigt werden kann, wenn sich nachträglich herausstellt, daß gerade diese Tatsache von großer Bedeutung war.

Dazu kommt aber, daß eine vollständige Information u.U. so viel Aufwand an Zeit und Kosten erfordert, daß es dann sogar rational sein kann, ein kleines Risiko einer falschen Entscheidung einzugehen und bewußt auf die restlose Erforschung der Zusammenhänge zu verzichten.

Im Gegensatz zu diesem theoretisch vermeidbaren Risiko handelt es sich bei der eingangs besprochenen Ungewißheit der Zukunft und dem sich aus ihr ergebenden Wagnis um ein schlechthin unvermeidliches Risiko. Dort kann das Bemühen nur darauf gerichtet sein, die Ungewißheit möglichst einzudämmen, etwa durch Forschung, durch Sammlung von Erfahrungen und Wahrscheinlichkeitsbeobachtungen sowie durch bewußte Planung und Gestaltung, also durch Eingriff in den sich frei entfaltenden Entwicklungsprozeß. Bei alledem muß jedoch beachtet werden, daß die Ungewißheit damit nicht aufgehoben wird: die Forschung kann nur Zusammenhänge zwischen Ursache und Wirkung aufdecken, sie kann jedoch nicht den Eingriff exogener Daten vorherbestimmen; die Erfahrung und die Wahrscheinlichkeitsrechnung schließen nicht aus, daß es im konkreten Fall dann gerade einmal anders kommt; und auch der bewußt planende Eingriff in die Entwicklung vermag diese nicht mit Bestimmtheit in die gewünschte Richtung zu lenken,denn er unterliegt ja selbst dem Risiko, daß in der Zukunft alles ganz anders kommt, als man es geplant hat.

Zusammenfassend läßt sich also als Ergebnis dieser ganz allgemeinen Präambel zum Risikoproblem feststellen, daß menschliche Entscheidungen in der Regel von zwei prinzipiell verschiedenen Risiken begleitet werden. Neben dem mindestens theoretisch vermeidbaren Risiko einer unzureichenden Information über die Ausgangssituation, von der her die Entscheidung zu treffen ist, besteht die Gefahr, die aus der Unvorhersehbarkeit zukünftiger Ereignisse resultiert. Dabei kommt der zuletzt genannten Gefahr

regelmäßig das ungleich größere Gewicht zu, da man ihr nie vollständig ausweichen kann.

Wenn man sich nach diesen allgemeinen Überlegungen dem Bereich der Wirtschaft zuwendet, so findet man dort natürlich in den ökonomischen Entscheidungen beide Risiken wieder, denn auch hier muß man von der Ungewißheit der Entscheidungsfolgen ausgehen, also damit rechnen, daß die tatsächlichen Folgen von den angestrebten und erwünschten abweichen. Und auch hier kann die Ursache dieser Gefahr entweder schlechthin in der Unvorhersehbarkeit der Zukunft oder aber in einer unzureichenden Information begründet sein. Im Bereich der Wirtschaft kommt dem Risiko sogar eine besonders große Bedeutung zu, weil Wirtschaften immer "ein wählendes Entscheiden zwischen verschiedenen Möglichkeiten, die sich gegenseitig ausschließen" ist. "Die Notwendigkeit der Entscheidung ergibt sich aus der Knappheit, die Möglichkeit aus der mehrfachen Verwendbarkeit der Mittel. Jeder gewählte Mitteleinsatz bedingt daher Verzicht auf andere und den in dieser Verwendung erreichbaren Erfolg."[46)]

Der Erfolg dieser wirtschaftlichen Wahlhandlungen ist nun stets bedroht von der Gefahr des Ausbleibens oder gar des Mißerfolges. Die oben veral'gemeinerte Definition des Risikos durch Oberparleiter besagt daher, daß das Risiko "alle außerhalb der Willens- und Machtsphäre des wirtschaftenden Menschen liegenden Möglichkeiten, deren Eintritt oder Unterbleiben den Erfolg seiner Leistungen zu gefährden vermögen"[47)], umfaßt.

Im einzelnen können diese das Risiko begründenden Tatsachen von sehr unterschiedlichen Einflußfaktoren ausgehen.

Oberparleiter[48)] spricht in diesem Zusammenhang von Risikofaktoren und unterscheidet im wesentlichen die folgenden Faktoren als Ursprung wirtschaftlicher Wagnisse:

1) die am Leistungsvorgang beteiligten Menschen
2) die am Leistungsvorgang beteiligten Objekte
3) die Natur
4) die menschliche Gesellschaft.

Zu der letztgenannten Gruppe rechnet er neben anderem vor allem den Markt und die verfassungsrechtliche Autorität des

Staates, der Länder und Gemeinden.

Der Hinweis auf den Staat als Quelle wirtschaftlicher Risiken führt zur Besteuerung, deren Urheber ja die gleiche verfassungsrechtliche Autorität ist. Auch dort nämlich, wo der Staat in seiner Funktion als Fiskus auftritt, bringt seine Tätigkeit Risiken mit sich, die den Steuerpflichtigen in mannigfacher Form treffen und keineswegs etwa auf den Gegenstand unserer Untersuchung, die steuerlichen Wahlrechte, beschränkt bleiben.

Jede Betriebsprüfung zeigt, daß selbst der gewissenhafteste und ehrlichste Steuerpflichtige nicht gegen Nachforderungen des Finanzamtes gewappnet ist. Immer wieder werden Tatsachen festgestellt, die der Steuerpflichtige in gutem Glauben für nicht steuerpflichtig hielt oder die er zumindest steuerlich anders behandelt hat, als es nun der Betriebsprüfer tut, was zu entsprechenden Mehrsteuern führt. Die umfangreiche Rechtsprechung der Finanzgerichtsbarkeit und deren dauernde Überlastung durch anhängige Verfahren legt außerdem ein beredtes Zeugnis dafür ab, daß es angesichts der Vielgestaltigkeit des wirtschaftlichen Lebens offenbar nicht möglich ist, alle steuerpflichtigen Tatbestände so zweifelsfrei zu formulieren, wie es notwendig wäre, um den Steuerpflichtigen vor bösen Überraschungen zu bewahren. Immer wieder muß er das Risiko eingehen, daß das Finanzamt seiner Auffassung nicht folgt und erst ein Rechtsmittel endgültige Klärung bringt. In diesem Zusammenhang macht sich das Fehlen eines verbindlichen Auskunftsrechts in der Besteuerung für den Kaufmann, der die Besteuerung in seine Dispositionen einbeziehen muß, - aber nicht nur für ihn - besonders nachteilig bemerkbar.

Zu diesen seit jeher mit der Besteuerung verbundenen Risiken kommt durch die Einführung steuerlicher Wahlrechte ein weiteres neues Risiko hinzu. Jetzt wird die Besteuerung von einer Entscheidung des Steuerpflichtigen abhängig gemacht und dadurch mit dem Risiko belastet, das jeder menschlichen Entscheidung anhaftet.

Bedingt durch die Ungewißheit der Zukunft besteht auch hier wieder die Gefahr einer falschen Entscheidung, was gleichbedeu-

tend damit ist, daß der Steuerpflichtige im Endeffekt "freiwillig" mehr Steuern zahlt, als er hätte zahlen müssen, wenn er "richtig" gewählt hätte. Das Ziel, möglichst wenig Steuern zahlen zu müssen, kann verfehlt werden, wenn der Wählende von Zukunftserwartungen ausgegangen ist, die sich später als unrichtig erweisen. Hat ein Einkommensteuerpflichtiger beispielsweise in einem Jahr von einer Sonderabschreibungsmöglichkeit Gebrauch gemacht, weil er glaubte, in diesem Jahr sei sein Einkommen ausnahmsweise hoch und deshalb der erzielbare Steuervorteil ebenfalls besonders groß, so kann eine endgültige Aussage über die Richtigkeit dieser Entscheidung immer erst ex post gemacht werden. Stellt sich nämlich heraus, daß das Einkommen in den folgenden Jahren noch weiter steigt, was zu einer Einkommensteuerprogression führt, oder werden die Steuersätze später, wenn Abschreibungsmöglichkeiten fehlen, erhöht, so wäre eine andere Entscheidung vorteilhafter gewesen, da sie auf lange Sicht zu einer geringeren Steuerbelastung geführt hätte.

Steuerliche Wahlrechte können also zunächst einmal dadurch mit einem erheblichen Risiko belastet sein, daß die Wahl bereits zu einem Zeitpunkt getroffen werden muß, in dem zwar ihre nächstliegenden Folgen deutlich erkennbar sind, jedoch alle in der Zukunft möglichen Auswirkungen dieser Entscheidung noch keineswegs mit Sicherheit übersehen werden können.

Dieses "ex ante" der Wahlentscheidungen bedingt im wesentlichen deren Risikogehalt und ist auch das Kriterium, das die materiellen Wahlrechte von den nur formellen unterscheidet, denn letztere brauchen erst ex post ausgeübt zu werden. Sie sind daher lediglich mit einer wesentlich geringeren, der grundsätzlich vermeidbaren, oben als Informationsrisiko bezeichneten Gefahr verknüpft, daß bei der Entscheidungsbildung Tatumstände übersehen oder auf Grund eines Irrtums falsch gewürdigt werden. Es ist klar, daß diese Art des Risikos nicht etwa auf die formellen Wahlrechte beschränkt ist; auch die materiellen Wahlrechte unterliegen ihm. Während bei diesen aber das oben beschriebene weit größere Risiko der ungewissen Zukunftserwartungen hinzutritt, beschränkt sich das gesamte Risiko bei

den formellen Wahlrechten auf dieses Informationsrisiko, da prinzipiell im Zeitpunkt der Wahlausübung alle Folgen der Entscheidung bereits genau überschaubar sind und in ein rationales Kalkül so eingesetzt werden können, daß sich daraus die im Sinne des angestrebten Zieles optimale Lösung ermitteln läßt. Es bleibt hier also lediglich die Gefahr bestehen, daß die Wahl auf Grund ungenügender Information irrtümlich ausgeübt wird. Diese Gefahr ist aber nicht nur wesentlich kleiner, sie läßt sich zudem - etwa durch die Hinzuziehung eines Steuerberaters - sogar weitgehend ausschalten. Da sich objektiv bestimmen läßt, welche Entscheidung das gewünschte Ergebnis optimal erreicht, kann die Entscheidungsbefugnis gewissermaßen auf einen Sachverständigen delegiert werden.

Eine solche Übertragung der Entscheidungsgewalt ist dagegen nicht möglich, wenn es sich um materielle Wahlrechte handelt. Auch bei diesen besteht zwar die Möglichkeit, daß Fakten bei der Entscheidung vergessen oder falsch berücksichtigt werden, und auch hier kann ein Steuerberater u.U. zusätzliche Risiken ausschalten. Die endgültige Entscheidung vermag er jedoch nicht zu übernehmen, da deren Erfolg von Ereignissen abhängig ist, die vorläufig im Dunkel der Zukunft liegen und auch von ihm nicht mit Sicherheit antizipiert werden können. Alles, was er hier als Berater allenfalls noch tun kann, ist die Abschätzung der Wahrscheinlichkeit einer bestimmten zukünftigen Entwicklung.

Aber selbst das ist regelmäßig schon sehr schwierig, und zwar nicht etwa nur wegen der ungewissen wirtschaftlichen Weiterentwicklung, sondern auch im Hinblick auf die sich ständig wandelnde Rechtsprechung und die Kurzlebigkeit unserer heutigen Steuergesetze. Materielle Wahlrechte sind also mit einem ungleich größeren Risiko verbunden.

Die oben im Rahmen der Typologie eingeführte Unterscheidung von materiellen und formellen Wahlrechten läßt sich jetzt - unter dem Aspekt des Risikos - zusammenfassend auch wie folgt beschreiben: Während formelle Wahlrechte lediglich insofern mit einem Risiko belastet sind, als dieses aus einer mangelhaf-

ten Information über die Wahlumstände herrührt, kommt bei allen materiellen Wahlrechten zu dieser relativ harmlosen Risikoursache als weiteres Gefahrenmoment die weit lästigere Ungewißheit der Zukunft hinzu. Dieses zusätzliche Risiko ist - worauf bereits mehrfach hingewiesen wurde - durch die Tatsache bedingt, daß die Entscheidung bei diesen Wahlrechten nicht erst ex post, sondern bereits ex ante gefällt werden muß.

Der Umstand, daß das Risiko einer Entscheidung also weitgehend von dem Zeitpunkt der Wahl abhängig ist, weist darauf hin, daß es für das Ausmaß des Risikos steuerlicher Wahlrechte außerdem auch von allergrößter Bedeutung ist, inwieweit die einmal getroffene Wahl später geändert werden kann, denn ganz allgemein gilt ja der Satz, daß das Risiko einer Entscheidung in dem Maße zunimmt, in dem diese Entscheidung später nicht mehr revidiert werden kann. Wenn eine Entscheidung später widerrufen und korrigiert werden kann, sobald sich herausstellt, daß sie unzweckmäßig war, d.h. nicht zu dem gewünschten und angestrebten Erfolg führt, so ist das Risiko ungleich geringer, als wenn diese Revisionsmöglichkeit durch eine starre Bindung an eine einmal getroffene Wahl ausgeschlossen ist. Fehlt eine derartige Bindung, so läßt sich die ursprüngliche (ex ante) Entscheidung mit ihrem großen Risiko gewissermaßen nachträglich in eine wesentlich risikoärmere Entscheidung umwandeln. Durch den Grad der Unabänderbarkeit einer einmal getroffenen Wahl wird somit das Ausmaß des mit dieser Entscheidung eingegangenen Risikos wesentlich mitbestimmt.

Anschließend soll daher dieser wichtige Faktor des Risikos, also die Frage nach der bindenden Wirkung einer steuerlichen Wahlentscheidung, näher untersucht werden. Dabei läßt sich an die in anderem Zusammenhang bereits erwähnte juristische Unterscheidung zwischen Wissens- und Willenserklärungen anknüpfen. Normalerweise hat der Steuerpflichtige im Besteuerungsverfahren reine Wissenserklärungen abzugeben, die selbstverständlich den gegebenen Tatsachen entsprechen müssen. Erkennt er nachträglich, daß eine abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig war, so hat er sie unverzüglich zu berichtigen. Bei der Ausübung eines Wahlrechtes dagegen muß der Steuerpflichti-

ge dem Finanzamt gegenüber eine Willenserklärung abgeben. Erst hierbei entsteht das Problem, inwieweit der Steuerpflichtige an eine solche einmal abgegebene Erklärung gebunden bleibt.

Während an eine Wissenserklärung nur der Anspruch der Richtigkeit zu stellen ist, soll eine Willenserklärung zweckmäßig sein, d.h. mit ihr soll ein beabsichtigter Erfolg erreicht werden. Da dieser Erfolg nun aber von Umständen abhängig sein kann, die erst nach erfolgter Wahlentscheidung einwandfrei beurteilt werden können, da er ferner schon im Zeitpunkt der Wahl durch eine falsche oder mangelhafte Information stark beeinträchtigt werden kann, gewinnt natürlich die Frage immense Bedeutung, ob die einmal getroffene Wahl unabänderbar ist oder ob sie später der besseren Erkenntnis angepaßt und entsprechend korrigiert werden kann.

Da Willenserklärungen im Bereich des Steuerrechts erst relativ jungen Datums sind, fehlt es dort einerseits bisher noch an besonderen Vorschriften, andererseits wird man, da das Steuerrecht dem öffentlichen Recht angehört, auch die für das bürgerliche Recht geltenden Normen der §§ 116 ff. BGB (z.B. Anfechtung von Willenserklärungen wegen Irrtums gemäß § 119 BGB) nicht ohne weiteres für die Willenserklärungen des Steuerrechts übernehmen können. Es handelt sich hierbei also um einen bisher juristisch noch wenig geklärten Fragenkreis, zu dem Hübschmann - Hepp - Spitaler in ihrem Kommentar zur Abgabenordnung wie folgt Stellung nehmen:

"Die Steuererklärungen umfassen, wie bereits angedeutet worden ist, nicht nur Wissens-, sondern auch Willenserklärungen. Bei der Strenge des öffentlichen Rechts, die sich sehr häufig auch im Gebiet der Besteuerung äußert, taucht die Frage auf, ob der Stpfl. durch einmal in der Steuererklärung abgegebene Willenserklärungen etwa so festgelegt ist,wie beispielsweise durch die einmal erklärte Rücknahme eines Rechtsmittels. Nichts zwingt uns, eine solche unter Umständen sehr harte Folge annehmen zu müssen. Nur in Ansehung einzelner Bestimmungen tritt uns eine solche Bindung an eine in der Steuererklärung abgegebene Willensentscheidung entgegen. So ist der Stpfl. nach § 4 Abs.2 EinkStG an die von ihm gewählten Wertansätze in derjenigen Bi-

lanz gebunden, die er mit der Steuererklärung eingereicht hat. Es lassen sich auch vereinzelte andere Beispiele finden, allein ein allgemeines Prinzip läßt sich daraus nicht ableiten. An Unrichtigkeiten in der Steuererklärung ist der Stpfl. nicht gebunden, er kann und soll sie, sobald er sie als unrichtig erkannt hat, korrigieren (§ 165e AO). Warum sollte er einen für sich unzweckmäßig erkannten Antrag nicht widerrufen oder abändern können? Daran kann er nur dann gehindert sein, wenn eine ausdrückliche gesetzliche Bestimmung, wie § 4 Abs.2 EinkStG, gewisse Beschränkungen in der Wirksamkeit seiner Willensänderung vorsieht."[49)]

Mit dieser grundsätzlichen Aussage zur Abänderbarkeit steuerlicher Wahlentscheidungen hat man zunächst nur eine allgemeine Leitlinie, die dazu zwingt, im folgenden der Frage nachzugehen, inwieweit Widerruf und Revision steuerlicher Willenserklärungen durch die einzelnen Vorschriften eingeschränkt werden.

Wie schon angedeutet, sind die einzelnen Wahlrechte auch in dieser Hinsicht recht unterschiedlich ausgestaltet. Zur Gruppe der nur schwer abänderbaren Wahlentscheidungen gehört beispielsweise der § 8 WoPG, in dessen Absatz 2 die Änderung einer einmal getroffenen Wahl für unzulässig erklärt wird.[50)] Abschnitt 26 Abs.5 WoPR legt das so aus, daß diese Unabänderlichkeit auch dann gelten solle, wenn sich später auf Grund einer Rechtsmittelentscheidung oder einer Betriebsprüfung ergibt, daß eine andere Wahl vorteilhafter gewesen wäre.[51)] Auch das Körperschaftsteuer-Tarifwahlrecht der personenbezogenen Kapitalgesellschaften führt zu einer unwiderruflichen Bindung, und zwar sogar für 5 Jahre, wogegen das Wahlrecht des § 8 WoPG wenigstens jedes Jahr erneut wahrgenommen werden kann.

Der Gruppe dieser "unwiderruflichen" Wahlrechte steht der - zumindest bisher - weit größere Kreis derjenigen Wahlrechte gegenüber, für die dieses Prinzip der Unabänderbarkeit nicht gilt. Bei diesen Wahlrechten, zu denen beispielsweise der § 7b EStG gehört, kann der Steuerpflichtige einen entsprechenden Antrag bis zur Rechtskraft der Veranlagung grundsätzlich jederzeit nachholen, zurücknehmen oder ändern; lediglich im

Rechtsmittelverfahren muß eine derartige Erklärung spätestens in der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht abgegeben werden.[52] Heuer[53] weist in diesem Zusammenhang auf das Urteil des BFH vom 1. März 1957 hin, in dem der BFH das ursprünglich in Abschnitt 70 EStR 1950 für 7c-Zuschüsse gewährte Wahlrecht bestätigte und zugleich entschied, daß der Steuerpflichtige eine zunächst getroffene Entscheidung bis zur Rechtskraft der Veranlagung ändern könne, "wenn er dafür vernünftige Gründe dartut".[54] Wie aus der Begründung dieses Urteils zu entnehmen ist, hält der BFH lediglich ein willkürliches Abgehen von einer einmal gefällten Entscheidung für unzulässig, weil das dem Prinzip von Treu und Glauben widersprechen würde. Hat der Steuerpflichtige dagegen ausreichende Gründe für seine Selbstkorrektur, so ist eine erneute Ausübung des Wahlrechtes bis zur Rechtskraft der Veranlagung zulässig. Im konkreten Fall sah der BFH in dem Begehren des Steuerpflichtigen außerdem schon deshalb keine Willkür, weil das Finanzamt dem ersten Antrag des Pflichtigen nicht stattgegeben hatte und dieser erst daraufhin eine von seinem ursprünglichen Begehren abweichende Behandlung seines 7c-Zuschusses verlangt hatte.

Jede richterliche Entscheidung kann nur zu einer ganz bestimmten Einzelnorm ergehen. Dennoch können darin allgemeine Rechtsgrundsätze angewendet und ausgesprochen werden.[55] Wenn das soeben zitierte Urteil des BFH auch nur zu dem inzwischen nicht mehr existierenden § 7c EStG ergangen ist, so dürfte Heuer doch recht haben, wenn er die Ansicht vertritt, daß dort allgemeine, für alle Wahlrechte geltende Grundsätze entwickelt worden sind. In der Regel[56] können steuerliche Wahlentscheidungen folglich bis zur Rechtskraft der Veranlagung geändert werden, sofern in dieser Änderung keine Willkür liegt.

Mit der Rechtskraft der Veranlagung wird die Abänderbarkeit der einmal gefällten Entscheidung dann allerdings erheblich eingeschränkt. Nach Steinberg-Längsfeld[57] besteht dann in der Regel nur noch die Möglichkeit, einen zuvor gestellten Antrag (auf Anwendung des § 7b EStG) ganz oder teilweise zurückzuziehen; § 94 AO biete die Möglichkeit, die Bescheide entspre-

chend zum Nachteil des Steuerpflichtigen zu ändern. Eine weitergehende Änderung, insbesondere eine nachträgliche Antragstellung ist dagegen nach Rechtskraft der Veranlagung nur noch ausnahmsweise möglich. So hat der BFH in seinem amtlich nicht veröffentlichten Urteil vom 13. Mai 1960 ausdrücklich ausgesprochen, daß die Stellung eines Antrages auf Anwendung des § 7b EStG für sich allein nicht ausreicht, um die Voraussetzungen für eine Berichtigungsveranlagung zugunsten des Steuerpflichtigen nach § 222 AO zu schaffen.[58)]

Nach dieser Entscheidung hat ein Steuerpflichtiger, der die Antragstellung zunächst versäumt hat, vielmehr nur dann die Möglichkeit, diese noch nachzuholen, wenn die bereits rechtskräftige Veranlagung aus anderen Gründen, etwa im Berichtigungsverfahren auf Grund neuer Tatsachen nach § 222 Abs.1 Ziff.1 und 2 AO, noch einmal in vollem Umfang wieder aufgerollt wird, wobei allerdings hinsichtlich der Ziff.1 die Beschränkung des § 234 AO zu beachten ist.[59)] Auch hier wird man natürlich prinzipiell davon ausgehen müssen, daß eine Willkür ausgeschlossen werden muß. So aber wie das Finanzamt auf Grund neuer Tatsachen "von einigem Gewicht" im Rahmen der neuen Veranlagung auch die alten, bereits bekannten Tatsachen neu würdigen kann, so ist der Pflichtige im Berichtigungsverfahren ebenfalls völlig frei; insbesondere kann er jetzt auch all das vorbringen und nachholen, was er bereits bei der zu berichtigenden Veranlagung hätte geltend machen können. Dazu gehört auch die neuerliche Wahrnehmung steuerlicher Wahlrechte.

Von diesen liberalen Grundsätzen besteht nun allerdings eine wichtige Ausnahme für alle gesetzlichen Bewertungswahlrechte; das sind diejenigen Wahlrechte, die der Steuerpflichtige durch Ansatz bestimmter Werte in seiner Steuerbilanz ausübt. Für diese Wahlrechte ist nämlich § 4 Abs.2 Satz 2 EStG zu beachten, der eine Bilanzänderung von der Zustimmung des Finanzamtes bzw. der Rechtsmittelbehörde abhängig macht. Der bilanzierende Steuerpflichtige ist also hinsichtlich dieser Bewertungswahlrechte grundsätzlich bereits gebunden, sobald er seine Bilanz dem Finanzamt eingereicht hat. Eine Änderung, d.h. die Ersetzung eines steuerlich zulässigen Wertes durch einen anderen

ebenfalls zulässigen Wert, ist dann nur noch möglich, wenn das Finanzamt bzw. im Rechtsmittelverfahren die Rechtsmittelbehörde mit dieser Änderung einverstanden ist.

Diese Zustimmung ist immer dann zu erteilen, wenn die gewünschte Änderung nicht nur steuerlich, sondern auch wirtschaftlich begründet ist und außerdem auch nicht gegen Treu und Glauben verstößt. Ein derartiger Verstoß ist etwa anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige früher um den Bilanzansatz, den er nun ändern möchte, erfolgreich gekämpft hat. Aber auch dann, wenn die Änderung allein aus steuerlichen Gründen gewünscht wird, kann die Zustimmung heute nicht mehr verweigert werden, "wenn sich die Grundlage, auf der ein gesetzlich gewährtes Bewertungswahlrecht ausgeübt worden ist, wesentlich verändert hat".[60] Als Beispiel einer derartigen Veränderung der Entscheidungsgrundlage nennt der BFH in dem zitierten Urteil ausdrücklich eine wesentliche Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinns gegenüber dem in der Steuererklärung deklarierten Betriebsergebnis, was ja gerade bei Betriebsprüfungen häufig der Fall ist.

Teilweise ist nun aus der Tatsache, daß die zitierte Entscheidung des BFH die Auflösung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung in der RM-Schlußbilanz, also ein einmaliges Wahlrecht betraf, gefolgert worden, der dort ausgesprochene Rechtsgrundsatz, der seinen Niederschlag im Abschn. 15 Abs.2 EStR 1963 gefunden hat, könne auf fortlaufend zu handhabende Wahlrechte nicht ohne weiteres übertragen werden.[61] Diese Auffassung erscheint indessen wenig überzeugend, da der BFH in der genannten Entscheidung durchweg ganz allgemein von gesetzlich gewährten Bewertungswahlrechten spricht und eine entsprechende Einschränkung an keiner Stelle der Begründung anklingen läßt. Man wird daher die Ansicht vertreten können, die nach § 4 Abs.2 Satz 2 EStG notwendige Zustimmung sei immer dann zu erteilen, wenn sich später die Grundlagen der Wahlentscheidung mit Wirkung für die Vergangenheit so verändern, daß der Steuerpflichtige bei Kenntnis dieser Umstände offenbar anders entschieden hätte.

Unter der genannten Voraussetzung lebt das einmal ausgeübte

Wahlrecht von neuem auf, und zwar entweder wenn sich im Veranlagungsverfahren bis zur Rechtskraft die Entscheidungsgrundlagen wie beschrieben ändern oder wenn dies nach Rechtskraft der Veranlagung im Rahmen einer vollständigen Neuaufrollung des gesamten Steuerfalles eintritt.

Von diesem allgemeinen, nicht nur für die Bewertungswahlrechte geltenden Prinzip, nach dem steuerliche Wahlmöglichkeiten wieder aufleben, wenn der ganze Steuerfall ohnehin noch einmal aufgerollt wird, gibt es nun allerdings auch einige - oben bereits angesprochene - Ausnahmen. In einigen Fällen wird das betreffende Wahlrecht nämlich ausdrücklich als unwiderruflich bezeichnet. Die relativ selten verwendete Unwiderruflichkeitsklausel, für die wir als Beispiele den § 32b EStG 1951 und den bereits zitierten § 19 Abs.4 KStG nennen, hat nun jedoch auf Grund der Auslegung in der Rechtsprechung keineswegs eine Unabänderlichkeit schlechthin der betreffenden Wahlentscheidungen zur Folge. Der BFH hat für diese Wahlrechte nämlich dann doch einen abändernden Widerruf zugelassen, wenn sich nachträglich herausstellt, daß die Wahl bereits im Erstjahr mit negativen Folgen für den Steuerpflichtigen verbunden ist. Da es sich hier um eine Spezialfrage handelt, die lediglich für wenige Normen von Bedeutung ist, wird hier zunächst auf eine detaillierte Darstellung der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze verzichtet. Bei der Behandlung des § 19 Abs.4 KStG im empirischen Teil wird dies aber später nachgeholt werden.

Hier kommt es zunächst im Blick auf das Risiko steuerlicher Wahlrechte nur auf die Feststellung an, daß die Rechtsprechung selbst den als unwiderruflich bezeichneten Wahlentscheidungen ihr letztes Risiko genommen hat, indem sie die völlig starre Bindung an die einmal getroffene Entscheidung wenigstens für einige Fälle gelockert hat, in denen diese Bindung sonst zu besonders unbilligen Ergebnissen geführt hätte; und dies aus der richtigen Überlegung, daß Wahlrechte regelmäßig dazu bestimmt sind, den Steuerpflichtigen zu privilegieren, nicht aber zu benachteiligen. Eine vollständige Unabänderlichkeit könnte jedoch ein solches Ergebnis zur Folge haben.

Wenn vorstehend ausgeführt wurde, daß ein Wahlrecht nach Rechtskraft der Veranlagung nur dann wieder aufleben kann, wenn der ganze Steuerfall aus irgendeinem anderen Grunde noch einmal aufgerollt wird, so muß noch hinzugefügt werden, daß der bloße Wunsch des Steuerpflichtigen, seine Wahl zu wiederholen und dabei anders zu entscheiden, hierzu nie ausreicht,[62)] insbesondere auch keine neue Tatsache im Sinne des § 222 AO darstellt. Damit sind Wahlentscheidungen vor allem dann nicht berichtigungsfähig, wenn sich erst in späteren Jahren - in denen beispielsweise vorgezogene Abschreibungsmöglichkeiten fehlen - nachteilige Auswirkungen der Entscheidung einstellen. Nur wenn diese Jahre einschließlich des Erstjahres, in dem die Wahlentscheidung sich primär ausgewirkt hat, durch eine Betriebsprüfung oder aus anderen Gründen vollständig neu veranlagt werden müssen, vermag der Wählende seine nachträglich als Fehlentscheidung erkannte Wahl unter den oben genauer beschriebenen Bedingungen zu korrigieren. Diese Überlegung zeigt, daß die spätere Korrektur nur ausnahmsweise und, wenn man an die Begrenzung des § 234 AO denkt, u.U. auch nur teilweise möglich sein wird. Durch gewisse Berichtigungsmöglichkeiten bis zur Rechtskraft der Veranlagung (bzw. bei Bilanzierungswahlrechten mit Zustimmung der Behörden) und eine weitere solche Möglichkeit im Rahmen vollständiger Neuaufrollung der Veranlagungen werden die oben ausführlich dargestellten Risiken steuerlicher Wahlentscheidungen zwar etwas gemildert, jedoch keineswegs vollständig aufgehoben; sie bleiben nach wie vor riskant.

Dieses den Wahlrechten anhaftende Risiko unterscheidet sich aber deutlich von den sonstigen Risiken, die dem Steuerrecht schon vor Einführung von Wahlrechten bekannt waren. Die Ergebnisse der Betriebsprüfungen und die zahlreichen Rechtsmittelverfahren zeigen recht augenfällig, welche Risiken auf den Steuerpflichtigen zukommen. Diese allgemeinen Risiken aber sind mehr oder weniger unvermeidlich und gewöhnlich einfach aus dem Unvermögen des Menschen zu erklären, die Steuergesetze so zu gestalten, daß sie auf die Vielzahl der im praktischen Wirtschaftsleben vorkommenden Erscheinungen eindeutig

angewendet werden können. Dagegen wird das Risiko vom Gesetzgeber bewußt und absichtlich eingesetzt, wenn er mit steuerlichen Wahlrechten arbeitet. Hier erhält das Risiko eine vom Menschen gewollte Funktion,und der Steuerpflichtige wird ausdrücklich darauf hingewiesen, daß ihm hier ein Risiko zugemutet wird.

Die Gründe, die den Gesetzgeber veranlassen können, dem Steuerpflichtigen solche Risiken aufzubürden, sind bereits im vorhergehenden Abschnitt, der sich mit der Motivation steuerlicher Wahlrechte befaßt, erläutert worden. Ob und wie sich solche im Steuerrecht an sich ungewöhnlichen Maßnahmen rechtfertigen lassen, diese Frage zu beantworten, soll im letzten Teil dieser Arbeit, der die steuerlichen Wahlrechte unter normativen Gesichtspunkten behandeln wird, versucht werden.

7. Wirkungen steuerlicher Wahlrechte

a) Steuerverhinderung als besondere Form der Steuerabwehr

Steuern sind einseitige Leistungen der Betriebe[63] an den Staat.[64] Pohmer[65] rechnet sie daher zu den spezifisch finanzwirtschaftlichen Vorgängen, die er den durch den Grundsatz des "do ut des" bestimmten marktwirtschaftlichen und quasimarktwirtschaftlichen Vorgängen gegenüberstellt. Der Steuer fehlt die sonst in der Marktwirtschaft übliche Gegenleistung. Aus dieser Tatsache ist es zu erklären, daß die zu einer Steuer Herangezogenen stets bemüht sind, diese abzuwehren.[66] Der Katalog dieser Abwehrmaßnahmen[67] reicht von der legalen Steuervermeidung über die verschiedenen illegalen Formen der Steuerausweichung[68] bis zu den Möglichkeiten einer Steuerverschiebung, also entweder der Steuereinholung oder der Steuerüberwälzung. Zu der Fülle der damit bereits bestehenden Möglichkeiten der Steuerabwehr kommt nun durch die Einführung von materiellen Wahlrechten eine neue Variante hinzu. Indem der Steuerpflichtige nämlich dazu aufgefordert wird, durch die Ausübung eines Wahlrechtes selbst zu entscheiden, in welcher Weise er zu einer Steuer herangezogen werden will, wird ihm ein

neuer Weg gezeigt, der Belastung durch die Steuer (mindestens teilweise oder zeitweilig) zu entgehen.

Die folgenden Untersuchungen werden nun zunächst dem Ziele dienen, diese neue Möglichkeit gegenüber den bisher bereits bekannten und oft behandelten Formen der Steuerabwehr abzugrenzen und einzuordnen.

Jede Steuer ist bereits mindestens theoretisch insofern von einer Entscheidung des Steuerpflichtigen abhängig, als kein Gesetzgeber irgendjemand dazu zwingt, den Tatbestand irgendeiner Steuer zu verwirklichen. Jeder potentielle Steuerpflichtige kann sich der Besteuerung dadurch entziehen, daß er den Tatbestand ganz oder teilweise vermeidet, an den die Steuer geknüpft ist. Das ist bei den einzelnen Steuern mit verschieden großen Opfern für den Steuerpflichtigen verbunden, theoretisch aber fast bei jeder Steuer möglich. Verglichen mit dieser Möglichkeit der Steuervermeidung ist es eine Entscheidung völlig anderer Art, die derjenige Steuerpflichtige zu treffen hat, dem vom Gesetzgeber ein Wahlrecht eingeräumt worden ist. Jedes Wahlrecht setzt nämlich voraus, daß zunächst ein Steuertatbestand verwirklicht worden, der potentielle also zum tatsächlichen Steuerpflichtigen geworden ist. Hier bleibt nur noch zu entscheiden, welche steuerliche Folge ein bereits verwirklichter Tatbestand haben soll. Dies allein kann durch Ausübung des Wahlrechtes entschieden werden. Das heißt aber zugleich, daß der verwirklichte Tatbestand in Fällen dieser Art allein nicht ausreicht, um eindeutig zu bestimmen, welche steuerlichen Folgen mit ihm verbunden sind. Steuerliche Wahlrechte gewähren dem Steuerpflichtigen ein Mitspracherecht, das so weit geht, daß zwei sonst völlig gleiche Tatbestände allein auf Grund einer anderen Entscheidung des Steuerpflichtigen unterschiedliche steuerliche Wirkungen auslösen.

Daneben hat der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen aber noch eine Fülle von anderen Möglichkeiten gegeben, die Höhe seiner Steuerbelastung zu beeinflussen, nämlich durch die Schaffung von Sondertatbeständen, die mit Steuererleichterungen (Befreiung, Ermäßigung oder Stundung) verbunden sind (Steuerpräferen-

zen i.e.S.). Bei der Abgrenzung der steuerlichen Wahlrechte von den Steuerpräferenzen wurde oben[69] bereits darauf hingewiesen, daß diese Präferenzen i.e.S. dem Steuerpflichtigen, der den privilegierten Tatbestand verwirklicht, automatisch einen Rechtsanspruch vermitteln. Durch die Verwirklichung des begünstigten Tatbestandes wird der allgemeine Steuertatbestand vermieden. Die Entscheidung des Steuerpflichtigen läuft hier also darauf hinaus, zwischen der Erfüllung des allgemeinen und des privilegierten Tatbestandes zu wählen. Steuerpräferenzen i.e.S. lassen sich daher im Blick auf die Steuerabwehr als im Gesetz vorgesehene Möglichkeiten einer teilweisen Steuervermeidung charakterisieren.

Anders bei den steuerlichen Wahlrechten. Wie bereits ausgeführt ist auch bei ihnen zunächst die Erfüllung eines besonderen Tatbestandes erforderlich. Dadurch werden sie erworben. Dies genügt hier jedoch nicht; die Steuer ist damit noch nicht vermieden, da auch dieser besondere Tatbestand grundsätzlich nach den allgemeinen steuerlichen Regeln behandelt werden kann. Ob dies geschieht oder ob er zu einer Steuererleichterung führt, wird erst durch die Wahl des Steuerpflichtigen entschieden. Steuerliche Wahlrechte lassen sich damit nicht mehr der Kategorie der Steuervermeidung zurechnen, da bei ihnen die Ausweichung endgültig erst nach Verwirklichung des Tatbestandes erfolgt, der prinzipiell volle Steuerpflicht auslöst. Die Tatsache, daß ein privilegierter Tatbestand oft bereits in der Absicht verwirklicht wird, später von dem Wahlrecht in bestimmter Weise Gebrauch zu machen, ist dabei ohne Bedeutung, da es sich hierbei immer nur um Vorbereitungen handelt und die Freiheit bestehen bleibt, später doch noch auf die Geltendmachung der betreffenden Sondernorm zu verzichten.

Als Ergebnis der vorstehenden Überlegungen kann also festgestellt werden, daß die durch steuerliche Wahlrechte geschaffenen Möglichkeiten nicht zu einer Steuervermeidung führen. Es bleibt daher zu prüfen, ob sich diese neuen Möglichkeiten der Steuerabwehr als Steuerverschiebungen beschreiben lassen.

Aber auch unter diesen Oberbegriff lassen sich die steuerlichen

Wahlrechte keineswegs befriedigend (allenfalls gewaltsam) einordnen, setzt die Steuerverschiebung doch voraus, daß zunächst einmal überhaupt eine Steuerbelastung entstanden ist. Die Verschiebung besteht dann darin, diese Belastung entweder durch eine erhöhte Leistung zu kompensieren (Steuereinholung) oder auf andere Personen abzuwälzen. Man könnte nun zunächst daran denken, daß die Steuer mit der Ausübung eines Wahlrechtes zwar nicht im Wege der Steuerfortwälzung (auf Abnehmer) und auch nicht im Wege der Steuerrückwälzung (auf Lieferanten), wohl aber durch Überwälzung auf die Allgemeinheit (den Staat) auf andere Schultern abgeschoben wird. Eine solche Sicht ist jedoch insofern wenig realistisch, als eine Steuererhebung tatsächlich überhaupt nicht erfolgt, die Verschiebung also allein in dem geringeren Aufkommen gesehen werden könnte.

Es erscheint daher - nicht nur begrifflich - einwandfreier, die durch steuerliche Wahlrechte geschaffene Möglichkeit der Steuerausweichung als besondere Zwischenform zwischen Steuervermeidung und Steuerverschiebung einzuordnen. Es handelt sich um eine dem Steuerpflichtigen gegebene Chance, der Steuer auszuweichen,

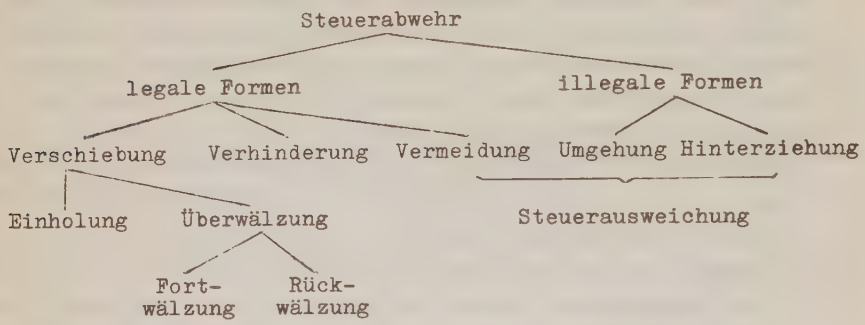
a) nachdem er einen steuerpflichtigen Tatbestand bereits verwirklicht hat, aber

b) bevor es zu einer effektiven Steuerbelastung gekommen ist.

Ein steuerliches Wahlrecht führt gleichsam zu einem Schwebezustand. Ist der zur Wahl berechtigende Tatbestand erfüllt, so bleibt die Höhe der Belastung noch bis zur Ausübung der Wahl in der Schwebe. Diese besondere Möglichkeit der Steuerabwehr, die nur ein wahlberechtigter Steuerpflichtiger besitzt und für die bisher ein besonderer Terminus technicus fehlt, soll hier als Steuerverhinderung bezeichnet werden. Bei ihr wird der Steuertatbestand also nicht vermieden, wohl aber die im allgemeinen mit diesem Tatbestand verbundene Steuerbelastung durch Ausübung des Wahlrechtes verhindert.

Schaubildlich läßt sich die Stellung der Steuerverhinderung zwischen der Vermeidung und Verschiebung im Rahmen der gesamten Steuerabwehr wie folgt darstellen:

Schema 1



Die folgende Übersicht zeigt die Stellung der Steuerverhinderung in bezug auf den Tatbestand:

Schema 2

Der Tatbestand	- wird vermieden (Vermeidung)
wird zwar erfüllt	- die Steuerzahlung aber durch Ausübung des Wahlrechtes verhindert (Verhinderung)
und die Steuer auch gezahlt	- die Steuerbelastung aber auf andere geschoben (Verschiebung). Dabei kann die Verschiebung zeitlich bereits vor der Zahlung liegen.

b) Zur Frage der Verhaltensweise gegenüber steuerlichen Wahlrechten

Ausgehend von dem Bestreben der Steuerpflichtigen, Steuern möglichst abzuwehren, wurde im vorangehenden Abschnitt gezeigt, daß steuerliche Wahlrechte neue Möglichkeiten bieten, sich der Besteuerung auf legalem Wege zu entziehen. Von dieser allgemeinen Zielsetzung kann man daher ausgehen, wenn im folgenden untersucht werden soll, wie sich der Steuerpflichtige bei Ausübung eines Wahlrechtes verhält oder welche Überlegungen er anstellt, um dieses Ziel zu erreichen. Wahlrechte führen ja nicht automatisch zu dem erstrebten Erfolg, sondern sie geben dem Steuerpflichtigen zunächst nur eine Chance, die er durch sein Tätigwerden, d.h. durch das Treffen einer Entscheidung ausnutzen, aber auch vergeben kann.

Die Beantwortung der Frage nach dem Verhalten des Steuerpflichtigen bei der Ausübung der Wahl kann sich natürlich nur auf diejenigen Fälle beschränken, bei denen der Steuerpflichtige überhaupt Überlegungen anstellt, seine Entscheidung also auf Grund rationaler Überlegungen trifft. Das ist jedoch keineswegs immer der Fall. Die Erfahrung läßt vielmehr vermuten, daß die Steuerpflichtigen sich nicht selten rein emotional entscheiden, wobei es ihnen lediglich darauf ankommt, eine im Augenblick gerade "drohende" Steuer zu vermeiden, ohne Rücksicht auf die Folgen, die eine solche Entscheidung u.U. für die Zukunft haben kann.[70)] Statt von den nur improvisierten Entscheidungen soll hier also von dem planvollen Vorgehen des Steuerpflichtigen zum Zwecke der Steuerverhinderung die Rede sein.

Der Begriff Steuerverhinderung besagt zunächst nur, daß der Steuerpflichtige bestrebt ist, die für ihn negativen Folgen der Besteuerung zu vermeiden oder wenigstens einzuschränken, ohne diese jedoch im einzelnen näher zu bestimmen. Die Besteuerung kann nun - wie nachstehend gezeigt sei - ihre ungünstigen Wirkungen auf zwei voneinander völlig verschiedenen Gebieten des Wirtschaftslebens ausüben: "Die nach keiner Seite

hin mehr abwälzbare Besteuerung bedeutet für die Unternehmung ex definitione zunächst eine Verringerung ihrer liquiden Mittel; handelt es sich um eine wiederkehrende steuerliche Belastung, bedroht die Steuer darüber hinaus die Ertragskraft des Unternehmens".[71] Für die Haushalte beinhaltet die Besteuerung entsprechend nicht nur eine Schmälerung ihres verfügbaren Einkommens, sondern außerdem und zunächst den Entzug von Kaufkraft. Als ein "spezifisch finanzwirtschaftlicher Vorgang" (Pohmer) löst jede Steuer einen isolierten Geldstrom von den Haushaltungen und Unternehmungen an den Staat aus und beeinträchtigt damit sowohl deren Einkommen bzw. Gewinn als auch deren Liquidität.

Diese Beeinträchtigung vollzieht sich nun gewöhnlich in verhältnismäßig starrer Form. Bei ihrem Planen müssen der Haushaltungsvorstand oder der Unternehmer die Steuern als Faktoren, die ihre Liquidität u.U. erheblich beeinträchtigen bzw. das verfügbare Einkommen oder den Gewinn empfindlich schmälern, berücksichtigen, ohne sie jedoch der Höhe und der Fälligkeit nach nennenswert beeinflussen zu können. Dieser Grundsatz wird nun aber von den steuerlichen Wahlrechten durchbrochen. Sie gestatten es, Steuern als Aktionsparameter[72] in die Planung eingehen zu lassen, mit ihnen also als Größen zu rechnen, die vom Planenden beeinflußbar sind. So kommt es, daß steuerliche Wahlrechte sowohl zur Verbesserung des Einkommens oder der Rentabilität eines Betriebes als auch zur Hebung seiner Liquidität wirkungsvoll eingesetzt werden können. In welcher Weise der Steuerpflichtige nun von diesem Recht Gebrauch machen wird, hängt von der jeweiligen Situation ab, in der sich ein Betrieb befindet. Ein Betrieb, der in der Gegenwart mit Liquiditätsschwierigkeiten zu kämpfen hat oder der auf Grund etwa geplanter Investitionen für die Zukunft mit einer finanziellen Anspannung rechnet, wird steuerliche Wahlrechte vor allem als ein willkommenes Instrument zur Verbesserung seiner Liquiditätslage betrachten und dabei die Auswirkungen hinsichtlich der Rentabilität nur am Rande mit beachten. Demgegenüber wird sich ein Betrieb ohne finanzielle Sorgen mit einer gesicherten Liquidität ganz darauf konzentrieren, die für

seine Rentabilität vorteilhafteste Möglichkeit herauszufinden.

Ausgehend von der Zielsetzung lassen sich folglich zunächst einmal eine mehr liquiditätsorientierte und eine vornehmlich rentabilitäts- (oder einkommens-) orientierte Verhaltensweise gegenüber den steuerlichen Wahlrechten unterscheiden.

Dabei kommt der finanzwirtschaftlich geprägten Verhaltensform insoweit eine gewisse Priorität zu, als der Zwang zur Liquidität, d.h. der "Fähigkeit, fällige Verbindlichkeiten begleichen zu können",[73] im Rahmen einer freien Wirtschaft "neben der Pflicht zur Steuerzahlung die einzige wirtschaftliche Forderung ist, der sich schlechtweg keine natürliche oder juristische Person entziehen kann und deren Erfüllung gegebenenfalls vom Staat mit Gewalt erzwungen wird".[74] "Die Rechtsordnung verbürgt den Schutz des Gläubigers. Sie bietet Handhaben, die Unternehmung zur Begleichung ihrer eingegangenen Verbindlichkeiten zu zwingen, selbst wenn dabei ihr Ende herbeigeführt wird. Ein solches Verhängnis kann dadurch, daß die Unternehmung wirtschaftlich arbeitet und dadurch, daß sie rentabel ist, in seinen Auswirkungen wohl beeinflußt werden; grundsätzlich abzuwenden ist es dadurch aber nicht."[75] "Das verleiht der Forderung, liquide zu bleiben, etwa im Vergleich zu den Forderungen maximaler Rentabilität, optimaler Produktivität usw., ihr eigentümliches Gepräge."[76]

Indem Steuern die Auszahlungsverpflichtungen der Betriebe erhöhen,[77] ist ihre Wirkung auf die Liquidität durchweg negativ. Da ihr Anteil an den Gesamtausgaben zudem relativ hoch ist und sich diese Ausgaben schließlich noch dadurch auszeichnen, "daß sie sehr streng termingebunden sind und sich nur mit Schwierigkeiten zeitlich verschieben lassen", rangieren sie "in einer hohen Dringlichkeitsstufe",[78] ohne daß hier allzu große Manipulationsmöglichkeiten beständen.[79] Steuerliche Wahlrechte beinhalten also auch insoweit eine für die Steuerpflichtigen außerordentlich interessante Besonderheit, als es mit ihrer Hilfe möglich wird, die Steuerbelastung in gewissem Umfang jeweils den individuellen finanziellen Bedingungen des Betriebes anzupassen.

Dabei lassen sich die Wahlrechte aus finanzwirtschaftlicher Sicht in zwei Gruppen einteilen. Zunächst einmal gibt es nämlich Wahlrechte, die eine finanzielle Entlastung der Zukunft erlauben, zugleich aber eine u.U. recht erhebliche Belastung der Liquidität im Zeitpunkt der Wahlausübung bedeuten. So erfordern z.B. alle Ablösungswahlrechte (§§ 199 und 199a LAG, § 30 ErbStG) in der Gegenwart relativ hohe finanzielle Mittel, womit der Pflichtige sich dann allerdings von einer weiteren Belastung in der Zukunft befreit. Umgekehrt gewähren etwa alle Abschreibungsfreiheiten eine Liquiditätshilfe in der Gegenwart, die "sich in den Folgejahren allmählich automatisch" wieder auflöst, "ohne daß der Betrieb hier Einwirkungsmöglichkeiten hat."[80] Ganz ähnliche Wirkungen gehen von der Bildung und späteren Auflösung sog. steuerfreier Rücklagen aus. Da auch "eine Rückstellung Vermögensteile so lange an den Betrieb bindet, bis die Ausgaben einmal fällig werden", tritt schließlich auch durch die wahlweise Bildung von Rückstellungen (§ 6a EStG) "eine mehr oder weniger lang andauernde Stärkung der Liquidität ein."[81]

Wenn der finanzwirtschaftlichen Maxime einer optimalen Liquiditätserhaltung oben ein gewisser Vorrang zugesprochen worden ist, so darf dies doch nicht darüber hinwegtäuschen, daß Liquidität allein kein Ziel wirtschaftlichen Tätigwerdens ist. "Jede Liquidität findet ihr Maß und ihr Urteil in der Rentabilität, und eine gesunkene Rentabilität ist nicht zu rechtfertigen mit dem Hinweis auf eine gehobene Liquidität."[82] In Wirklichkeit handelt es sich also "beim Verhältnis zwischen den genannten beiden Aufgaben - mathematisch gesprochen - nicht um die Lösung zweier verschiedener Maximumaufgaben, sondern um die Maximierung einer Variablen (Gewinn) unter einer strengen Nebenbedingung (Aufrechterhaltung der reellen Liquidität)."[83] Wenn sich der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der von ihm zu treffenden Wahl also nicht gerade wegen akuter Zahlungsschwierigkeiten in einer Zwangslage befindet, dann wird er sich bei seiner Entscheidung außer von finanziellen Gesichtspunkten auch von Überlegungen leiten lassen, wie er mittels seiner Wahl seine Einkommensverhältnisse verbessern kann, und zwar wird die-

ser Gesichtspunkt um so mehr in den Vordergrund treten, je weniger Sorgen er sich um seine Zahlungsbereitschaft machen muß. Bei einer völlig geordneten Finanzlage kann sich der Steuerpflichtige bei seiner Wahlentscheidung darauf beschränken, ihre Wirkung auf die Gestaltung der Rentabilität zu untersuchen.

Hat der Steuerpflichtige sich nun für eine der beiden Möglichkeiten entschieden, nachdem er die Vorrangigkeit entweder der Liquiditätsverbesserung oder der Rentabilitätssteigerung erkannt hat, so tritt sogleich eine neue Frage an ihn heran: die Frage, ob das jeweils angestrebte Ziel kurzfristig oder langfristig erreicht werden soll. Der Steuerpflichtige muß sich also darüber klar werden, ob er die Steuer in der Periode, für die er gerade eine Wahlentscheidung treffen kann, auch dann verhindern will, wenn er sich dadurch langfristig womöglich eine Mehrbelastung einhandelt, oder ob er auf Augenblicksvorteile zugunsten eines späteren Zeitraumes verzichten will, wenn dies unter den gegebenen Umständen vermutlich im Endergebnis zu einem größeren Erfolg führen wird.

Während sich der Steuerpflichtige im ersten Fall mit einer kurzfristigen Planung seiner Steuerbelastung begnügen kann, muß er diese Belastung im zweiten Fall langfristiger planen, wenn er seine Wahl "richtig" ausüben will. Was den Steuerpflichtigen zu der einen oder anderen Verhaltensweise veranlassen kann, das soll nachstehend genauer behandelt werden.

Kurzfristige Planung der Besteuerung

Eine kurzfristige Planung der Besteuerung berücksichtigt nur die Gegenwart, d.h. den Veranlagungszeitraum, für den ein Wahlrecht gerade auszuüben ist. Alle späteren Folgen bleiben in einer solchen Betrachtung unberücksichtigt. Es kommt dem Steuerpflichtigen hier nur darauf an, in diesem einen Zeitraum eine Besteuerung möglichst zu verhindern oder die Belastung doch wenigstens auf ein Minimum zu beschränken. Dabei unterscheidet sich dieses Verhalten von der oben erwähnten rein emo-

tional getroffenen Entscheidung dadurch, daß hier bewußt alle zukünftigen Folgen ausgeschaltet werden. Der so wählende Steuerpflichtige handelt also in voller Kenntnis der Tatsache, daß seine heutige Entscheidung später noch weitere steuerliche Folgen haben wird; er verzichtet aber auf deren Berücksichtigung und konzentriert sich ganz darauf, seine Steuerbelastung kurzfristig zu minimieren. Ein solches Verhalten schließt natürlich keineswegs aus, daß der Steuerpflichtige im übrigen seinen Wirtschaftsplan langfristiger aufstellt. Hierbei beschränkt er sich dann auf die Planung von Bruttogrößen und vernachlässigt den Einfluß der Besteuerung.

Zur Begründung eines derartigen Verhaltens lassen sich verschiedene Gesichtspunkte anführen. Es ist zunächst einmal festzustellen, daß steuerliches Planen stets eingebettet ist in den umfassenderen Rahmen der Gesamtplanung eines Betriebes, sei es nun eines Haushaltes oder einer Unternehmung. So baut die Planung der zukünftigen Steuerbelastung eines Unternehmens etwa auf dessen Produktions- und Absatzplänen auf. Die Planung der Besteuerung kann daher nur dann zu einigermaßen sicheren Voraussagen über die zukünftige Belastung führen, wenn den in der Produktions- und Absatzplanung vorausgeschätzten Größen ihrerseits ein Mindestmaß an Sicherheit zukommt. Wenn dagegen von vornherein mit der Gefahr gerechnet werden muß, daß sich diese Planungen nicht realisieren lassen, so würde eine an diese ungewissen zukünftigen Produktions- und Absatzziffern anknüpfende Planung der Besteuerung lediglich zu sehr unzuverlässigen Ergebnissen führen und folglich auch keine ausreichende Grundlage für eine zweckmäßige Ausübung von Wahlrechten darstellen. Es erscheint daher vernünftig, zumindest aber verständlich, wenn der Unternehmer in einer solchen Lage geneigt ist, auf eine langfristige Planung seiner Besteuerung völlig zu verzichten und sich ganz darauf zu konzentrieren, seine augenblickliche Abgabenbelastung minimal zu gestalten. Aus diesem Grunde wird er dann auch von einer ihm in Form eines Wahlrechtes gebotenen Möglichkeit einer Steuereinsparung bereits in der Periode Gebrauch machen, in der sie sich ihm erstmals bietet, ohne Rücksicht auf die Folgen, die diese Entscheidung in der

Zukunft haben wird.

Ein weiterer Gesichtspunkt, der den Steuerpflichtigen zu einer kurzfristigen Betrachtungsweise veranlassen kann, ergibt sich aus der starken Veränderlichkeit des Steuerrechts auf Grund einer permanenten Steuerreform und der oft nicht vorhersehbaren Fortentwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung vornehmlich des Bundesfinanzhofes. Die dadurch bedingte Rechtsunsicherheit läßt es vielfach wenig zweckmäßig erscheinen, heutige Normen einer längeren Planung zugrunde zu legen, da zu befürchten ist, daß diese Normen während des Planungszeitraumes entweder vom Gesetzgeber umgestaltet, wenn nicht gar aufgehoben, oder vom Bundesfinanzhof einschränkend ausgelegt werden.[84] Dies gilt natürlich um so mehr, je ferner die Zukunft ist, in der noch mit steuerlichen Folgen der heutigen Entscheidung gerechnet werden muß.

Oft genügt es aber sogar, daß diese Folgen erst in einem sehr späten Zeitpunkt eintreten können, um sie bei der heutigen Wahlentscheidung außer acht zu lassen. Erwartet der Steuerpflichtige nämlich eventuelle Auswirkungen seines Entschlusses erst in einem Zeitpunkt, der aus einer vernünftigen, weil noch mit einiger Sicherheit überschaubaren Planungsperiode hinausreicht, so kann er sie in seiner Planung ebenfalls nicht verwerten. Auch in diesem Falle wird er sich allein an den steuerlichen Auswirkungen für den Veranlagungszeitraum orientieren, für den das Wahlrecht im Augenblick auszuüben ist, und seine Entscheidung so treffen, daß er sich für diesen Zeitraum einen möglichst großen Steuervorteil verschafft. Als Beispiel seien hier Sonderabsetzungen für Abnutzung auf langlebige Gegenstände erwähnt, wie sie etwa im § 7b EStG (für Wohngebäude) oder im § 16 BHG 1962 (für Berliner Anlagevermögen) vorgesehen sind.[85] Nimmt der Steuerpflichtige auf Grund der genannten Vorschriften Absetzungsbeträge für Gebäude im Wege von Sonderabschreibungen vorweg, so trifft er damit zu einem großen Teil eine Zukunft, die schon objektiv überhaupt nicht voraussehbar ist und die er vielleicht sogar nicht einmal mehr erleben wird.[86] Es ist daher verständlich, wenn er sich bei seiner Entscheidung allein davon leiten läßt, ob er im Augenblick eine Steuerein-

sparung erreichen kann.

Schließlich bleibt noch darauf hinzuweisen, daß die Kurzfristigkeit der Planung recht häufig allein schon durch die vornehmlich liquiditätsorientierte Wahrnehmung steuerlicher Wahlrechte bedingt sein kann. Akute Zahlungsschwierigkeiten können u.U. dazu zwingen, steuerliche Erleichterungen in der Gegenwart auch dann in Anspruch zu nehmen, wenn dies auf lange Sicht unvorteilhaft ist. Spätere Nachteile müssen dann um der gegenwärtigen finanziellen Erleichterung willen in Kauf genommen werden, ohne daß hier de facto eine andere Wahl offenbleibt.

Bei einer derartigen, durch eine kurzfristige Steuerplanung bedingten Verhaltensweise des Steuerpflichtigen ist also für die Wahlentscheidung allein deren Auswirkung im Veranlagungszeitraum, für das ein Wahlrecht gerade auszuüben ist, entscheidend. Läßt sich für diesen Zeitraum eine Steuerverhinderung erreichen, so wird das Wahlrecht in diesem Sinne ausgeübt werden, ohne daß eventuelle spätere Auswirkungen ins Auge gefaßt werden. Ist dagegen augenblicklich ein Steuervorteil nicht zu realisieren, so wird die Entscheidung so ausfallen, daß die Chance einer Steuerminderung für die Zukunft möglichst erhalten bleibt.

Langfristige Planung der Besteuerung

Aber auch bei einer langfristigen Planung der Besteuerung werden Wahlrechte nicht selten in der gleichen Weise ausgeübt, nämlich ebenfalls so, daß im Zeitpunkt der Wahl möglichst wenig Steuern zu zahlen sind. Auch hierfür lassen sich wieder unterschiedliche Gründe angeben.

Zunächst einmal ist auch in diesem Zusammenhang auf die Liquiditätshilfe hinzuweisen, die sich durch ein derartiges Verhalten erzielen läßt und die von vielen Autoren hervorgehoben wird.[87)] Nutzt der Steuerpflichtige die ihm in Form von Wahlrechten angebotenen Steuervorteile zur Minderung seiner augenblicklichen Steuerschuld, so verbleiben ihm zunächst finanziel-

le Mittel, die er sonst an die Finanzbehörde abführen müßte. Wenn es sich dabei meistens auch nur um eine vorübergehende Liquiditätshilfe handelt, weil die Zahlung später nachgeholt werden muß, so kann der Steuerpflichtige in der Zwischenzeit doch über diese Mittel verfügen, mit ihnen arbeiten und sich langfristiger auf die Steuerbelastung vorbereiten.

Daneben lassen sich aber noch ganz andere Argumente für dieses Verhalten anführen. Die Steuerpflichtigen empfinden eine Steuerbelastung in der Zukunft weniger drückend als eine zahlenmäßig gleich hohe Belastung in der Gegenwart[88)] und sind daher durchaus bereit, für eine augenblickliche Steuererleichterung eine Steuererhöhung in der Zukunft hinzunehmen. Beide Steuereingriffe unterscheiden sich ja in der Tat auch durch den Zinsfaktor; je ferner die Zukunft liegt, in der mit der ausgleichenden Steuerbelastung gerechnet werden muß, um so größer ist der objektive Unterschied zwischen einer gegenwärtigen und einer zukünftigen Steuerzahlung.

Mit dem Hinweis auf die Zinsfreiheit einer derartigen "Steuerstundung" ist die Tatsache, daß die Mehrzahl aller Steuerpflichtigen eine zukünftige Steuerbelastung einer gegenwärtigen vorzieht, jedoch keineswegs ausreichend erklärt, vornehmlich dann nicht, wenn es sich nur um eine kurzfristige Steuerverlagerung handelt. Es ist nämlich in keinem Falle eine Garantie dafür gegeben, daß sich die spätere Nachzahlung der Steuer tatsächlich nur in der Höhe der ursprünglichen Einsparung halten wird. Es bleibt vielmehr stets die Gefahr bestehen, daß die zukünftige Mehrbelastung infolge gestiegener Steuersätze oder einer höheren Bemessungsgrundlage und dadurch verursachte höhere Spitzenbelastung durch einen progressiven Tarif größer ist als die heutige Einsparung einschließlich Zinsen.[89)]

Wenn trotz dieses Risikos von der Möglichkeit solcher Steuerverlagerungen durchaus reger Gebrauch gemacht wird, so läßt sich das nur so erklären, daß die betreffenden Steuerpflichtigen die mit einem derartigen Risiko verbundene Chance sehen und sich gerade umgekehrt von der Annahme leiten lassen, daß die in Zukunft zu zahlenden Mehrsteuern geringer sein werden als

der jetzt eingesparte Betrag, weil entweder die Steuerbemessungsgrundlage (das Einkommen) oder die Steuersätze in Zukunft sinken werden.

Bei langfristiger Planung wird das Ziel der Steuerverhinderung nun aber keineswegs notwendig in allen Fällen dadurch erreicht, daß eine sich in der Form eines Wahlrechtes bietende Möglichkeit, Steuern zu sparen, zum frühest möglichen Zeitpunkt ausgenutzt wird. Neben dieser eingangs behandelten Weise, Wahlrechte in Anspruch zu nehmen, ist es in vielen Fällen zweckmäßiger, gerade umgekehrt in der Gegenwart auf die restlose Ausschöpfung aller sich bietenden Steuervorteile zu verzichten, um sich dadurch die Freiheit zu erhalten, Tatsachen später noch steuermindernd geltend machen zu können. Eine solche Verhaltensweise wird von der Erwartung geprägt, daß die Steuerbelastung in Zukunft höher sein, daß es also im Endergebnis besser sein wird, heute Steuern zu zahlen als diese morgen zu entrichten.

Eine solche Einstellung kann natürlich durch rein individuelle Erwartungen des Steuerpflichtigen bestimmt sein. Geht er z.B. von der Annahme aus, daß er in den nächsten Jahren mit einem steigenden Einkommen rechnen kann, so ist es für ihn vorteilhaft, alle steuermindernden Tatsachen - soweit dies im Wege der Wahlausübung möglich ist - in diese Jahre zu verlagern, in denen sich die Tarifprogression der Einkommensteuer voraussichtlich nachteilig auswirken wird.

Allgemein greift dieses Verhalten aber in Zeiten um sich, in denen Steuererhöhungen erwartet werden oder solche sogar schon angekündigt sind, denn "bereits mit der Ankündigung, etwa während der parlamentarischen Beratung oder in einer Regierungsverlautbarung, spätestens aber mit dem Erlaß eines Steuergesetzes oder einer Steuerverordnung, fühlt sich der Zensit bei genügend ausgeprägtem Steuerbewußtsein sowie Abwehr- und Ansporn-willen von einer steuerlichen (Mehr-) Belastung 'bedroht'."[90] In derartigen Situationen einer angekündigten Steueränderung lassen sich daher nicht selten besondere als "Signalwirkungen"[91] oder "tax announcement effects"[92] bezeichnete Abwehr-

maßnahmen der Steuerpflichtigen nachweisen. Schmölders schreibt dazu:

"Schon die bloße Ankündigung einer neuen Steuer kann in der Tat die Wirtschaftssubjekte zu einem Verhalten veranlassen, als ob die Steuer tatsächlich erhoben würde; Änderungen der Preise, der Ein- und Verkaufs- sowie der Produktionsdispositionen, ja sogar Vorkehrungen und Maßnahmen zur Steuerausweichung und -vermeidung treten bereits auf, ehe die neue Steuer oder Steuererhöhung überhaupt durchgeführt ist. Umgekehrt kann sich bereits bei Ankündigung einer Steuererleichterung die wirtschaftliche Tätigkeit so aktivieren, als sei die Erleichterung bereits wirklich eingetreten; ebensogut ist es aber auch möglich, daß geschäftliche Dispositionen hinausgeschoben werden oder zögernder erfolgen, um den erwarteten Vorteil aus der Steuersenkung um so gründlicher auszunutzen."[93)]

Diese von der Ankündigung einer Steueränderung ausgehenden Wirkungen bezeichnet Schmölders als psychische und unterscheidet sie von den ökonomischen Wirkungen der Besteuerung, wobei m.E. darauf hinzuweisen bleibt, daß auch diese psychischen Wirkungen im Ergebnis ökonomische Folgen haben. Über das veränderte Verhalten der Steuerpflichtigen führen sie zu einer Änderung von wirtschaftlichen Größen, wie z.B. Einkommen, Nachfrage usw. Sie gleichen auf der einen Seite die von einer erwarteten oder angekündigten Steuererhöhung ausgehenden Wirkungen aus oder nehmen auf der anderen Seite die belebenden Wirkungen von Steuererleichterungen vorweg. Daß es sich auch bei dieser besonderen Gruppe von Steuerwirkungen um solche ökonomischer Art handelt, wird auch bei Schmölders deutlich, wenn er wenig später schreibt: "Die allgemeine Folge einer Steuerankündigung ist es, daß die Nachfrage entweder ausfällt oder zwecks Steuervermeidung abgelenkt wird."[94)] Übertragen auf die hier interessierenden Wahlrechte, folgt aus dieser allgemeinen Aussage, daß diese Rechte stets mit der Absicht einer Steuerverhinderung ausgeübt werden, und zwar wieder langfristig: sie werden also so genutzt, daß sie im Falle einer erwarteten Steuererhöhung erst in Zukunft zu einer Steuererleichterung führen; im umgekehrten

Falle einer erwarteten Steuersenkung wird das Wahlrecht dagegen bereits in der Gegenwart zur Verschaffung von Steuervorteilen gebraucht.

Wenn hier bisher von einer langfristigen Planung gesprochen wurde, so geschah dies zunächst nur in Abgrenzung gegenüber der zuvor behandelten Ausübung von Wahlrechten im Rahmen eines kurzfristigen Planes. Während der Steuerpflichtige in dem zuletzt genannten Fall bei seiner Entscheidung lediglich die steuerlichen Folgen des Veranlagungszeitraumes berücksichtigt, für den die Entscheidung zu treffen ist, wird bei einer langfristigen Planung ein Zeitraum zugrunde gelegt, von dem bisher nur ausgesagt wurde, daß er über den Veranlagungszeitraum hinausreicht. Über die Länge dieses Zeitraumes lassen sich nun aber noch einige genauere Angaben machen.

Im Grenzfall werden die steuerlichen Auswirkungen der heutigen Wahl über die gesamte Zeit erfaßt, in der sie voraussichtlich auftreten können. Dies ist jedoch - worauf bereits hingewiesen wurde - oft nicht möglich und in vielen Fällen auch keineswegs notwendig. Hierzu sei an die Entscheidung über Sonderabschreibungen auf extrem langlebige Gegenstände wie Gebäude erinnert.

Steht dem Steuerpflichtigen nun in einem derartigen Falle ein zeitdimensionales (also nicht termingebundenes) Wahlrecht zu, so bietet sich als Planungsperiode der Zeitraum an, innerhalb dessen von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht werden kann. Da die zeitdimensionalen Wahlrechte - wie oben bereits ausgeführt - in der Regel nur beschränkt terminfrei sind, also lediglich innerhalb eines meist nicht allzu lang bemessenen Zeitraumes ausgeübt werden können (beispielsweise 3 Jahre gem. § 16 BHG 1962), wird der Planungszeitraum damit ebenfalls auf einen relativ gut überschaubaren Zeitabschnitt begrenzt. Die Zugrundelegung dieses Planungszeitraumes empfiehlt sich aber vor allem auch deshalb, weil dadurch u.U. ein zusätzliches Risiko, das mit diesen Wahlrechten verbunden ist, vermieden werden kann. Sollte sich der Steuerpflichtige nämlich dazu entschließen, ein solches terminfreies Wahlrecht ohne Rücksicht auf eventuel-

le zukünftige Folgen zum frühest möglichen Termin auszuüben (kurzfristige Planung), so läuft er damit Gefahr,

1) später u.U. mehr Steuern nachzahlen zu müssen, als gegenwärtig gespart werden (effektive Mehrbelastung) und

2) einen möglichen Steuervorteil zu vergeben, weil sich durch eine spätere Ausübung des Wahlrechtes ein größerer Vorteil hätte erzielen lassen (entgangener Nutzen).

Während das erste Risiko bei sämtlichen materiellen Wahlrechten auftritt, beschränkt sich das letztgenannte Risiko auf die nicht termingebundenen Wahlrechte. Um dieses zusätzliche Risiko also möglichst zu vermeiden oder doch wenigstens auf ein Mindestmaß zu reduzieren, erscheint es ratsam, diese Wahlrechte nicht nur kurzfristig, sondern langfristiger auszuüben, also der Planung mindestens den Zeitraum zugrunde zu legen, in dem dieses Wahlrecht jeweils ausgeübt werden darf.

Abschließend seien die wesentlichen Überlegungen dieses Abschnittes zur Frage der Verhaltensweisen zusammengefaßt. Neben einem rein emotionalen Verhalten ließen sich im Bereich rationalen Verhaltens je nach dem aktuellen Planungsziel eine mehr finanzwirtschaftlich- oder liquiditäts-orientierte und eine mehr rentabilitäts- oder einkommens-orientierte Wahrnehmung steuerlicher Wahlrechte unterscheiden, wobei man ohne Bedenken der zweiten Verhaltensweise die letztlich entscheidende Bedeutung zumessen kann. Lediglich wenn sich der Steuerpflichtige hinsichtlich der Liquidität in einer gewissen Zwangslage befindet, ist die erstgenannte Maxime vordringlich. Unabhängig von diesen beiden Zielsetzungen konnten dann je nach dem Planungszeitraum der Steuerpflichtigen eine kurzfristige und eine langfristige Form der Ausübung von Wahlrechten unterschieden werden. Während für eine kurzfristige Betrachtung allein die steuerlichen Folgen des Veranlagungszeitraumes entscheidend sind, für den die Entscheidung gerade zu treffen ist, und alle eventuellen späteren Folgen unberücksichtigt bleiben, orientiert sich eine mehr langfristige Ausübung von Wahlrechten an einem längeren Zeitraum und erfaßt im Grenz-

fall die steuerlichen Auswirkungen über die gesamte Zeit, in der voraussichtlich mit solchen Wirkungen gerechnet werden muß.

Notwendigerweise ist die Entscheidung aber in allen Fällen erwartungsorientiert und damit objektiven, allgemein gültigen Aussagen nicht zugänglich. Bei kurzfristiger Betrachtung glaubt der Steuerpflichtige, spätere Folgen gegenüber den gegenwärtigen vernachlässigen zu können. Bei langfristiger Planung nimmt er solche späteren Folgen der heutigen Entscheidung im Wege seiner Erwartungen ganz oder teilweise in die Motive seines Entschlusses mit hinein.

c) Die Ausübung steuerlicher Wahlrechte als Gratisdienst an den Staat

Nachdem die steuerlichen Wahlrechte bisher als Mittel der Steuerverhinderung beschrieben wurden, bleibt nun noch darauf hinzuweisen, daß sich Wahlrechte aus der Sicht des Steuerpflichtigen auch noch in einem ganz anderen Lichte darstellen. Die Tatsache, daß Wahlrechte dazu führen, daß aus dem Datum Besteuerung in gewissem Umfange ein Aktionsparameter wird, hat gewissermaßen eine Kehrseite. Mit der Einführung steuerlicher Wahlrechte werden nämlich die heute regelmäßig zu jeder Steuerzahlungspflicht gehörenden Nebenpflichten[95)] weiter ausgedehnt. Abschließend sind daher noch einige Gedanken der Ausübung steuerlicher Wahlrechte als Gratisdienst[96)] zu widmen, denn vor jeder Wahlentscheidung muß der Pflichtige gewisse Ermittlungen anstellen, um sein Recht nicht willkürlich wahrzunehmen.

Die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen sowie die Feststellung und Veranlagung der Steuer ist grundsätzlich Aufgabe der Finanzverwaltung. Zur Erfüllung dieser Aufgabe ist das Finanzamt jedoch in sehr erheblichem Maße auf die Mitwirkung der Pflichtigen angewiesen. So treten neben die reine Steuerzahlungspflicht eine Reihe von Nebenpflichten, etwa die Erklärungs- und Nachweispflicht. Der völlig passive Steuerpflichti-

ge, der warten kann, bis der Staat mit seinen Forderungen an ihn herantritt, ist heute undenkbar. Der Staat muß sich vielmehr auf die aktive Mitwirkung der Pflichtigen verlassen können.

Mit der Gewährung steuerlicher Wahlrechte werden nun weitere Aufgaben der Finanzverwaltung auf den Steuerpflichtigen übertragen. Jetzt obliegt ihm neben der bloßen Mitteilung von Tatsachen (Wissenserklärungen) auch die steuerliche Würdigung dieser Tatsachen (Willenserklärungen). Indem der Steuerpflichtige so in bestimmtem Umfang auf die Festsetzung der Steuer Einfluß nehmen kann, wird durch die Einführung von Wahlrechten ein erster Schritt auf dem heute viel diskutierten Wege zur Selbstveranlagung getan. Die steuerliche Würdigung von wahlrechtsbedingten Tatbeständen nimmt der Pflichtige nun selber vor; dem Finanzamt verbleibt lediglich die Aufgabe, zu prüfen, ob sich die Entscheidung innerhalb der durch das Recht gesetzten Grenzen gehalten hat. Um nun aber diese Entscheidung bei formellen Wahlrechten richtig, bei materiellen Wahlrechten möglichst optimal treffen zu können, muß der Steuerpflichtige sich praktisch zunächst selbst veranlagen, denn nur so vermag er zu erkennen, welche Wahl für ihn vorteilhafter ist.

Dieser Aspekt ist vornehmlich für die formellen Wahlrechte von großer Bedeutung, denn bei diesen erschöpft sich die Auswirkung für den Steuerpflichtigen vollends in der Tatsache, daß er zu einem derartigen Gratisdienst verpflichtet ist. Wie schon einmal in anderem Zusammenhang betont,[97] steht daher hier weit mehr die Wahl"pflicht" im Blick des Steuerpflichtigen als das Recht. Aber auch allen materiellen Wahlrechten ist dieses Element der Gratisleistung von Veranlagungsarbeit nicht fremd, denn alle Normen, die dem Pflichtigen ein Mitspracherecht bei der Steuerfestsetzung einräumen, verlangen zugleich, daß er dieses Recht auch tatsächlich wahrnimmt. Eine Wahlenthaltung ist schlechthin unmöglich.[98]

Damit ist der Pflichtige, der selbst nicht willens oder in der Lage ist, Untersuchungen über eine vorteilhafte Nutzung der ihm abverlangten Entscheidung anzustellen, gezwungen, die Hilfe eines Steuerberaters in Anspruch zu nehmen. Indem die Er-

füllung dieser steuerlichen Nebenpflicht aber einem anderen gegen Entgelt übertragen wird, wandelt sich diese Verpflichtung zur Leistung eines Gratisdienstes in eine bezifferbare finanzielle Last, womit deutlich wird, daß es sich bei der Ausübung von Wahlrechten um eine echte zusätzliche Belastung handelt. Viele Wahlrechte sind derartig kompliziert und die möglichen Auswirkungen der verschiedenen Entscheidungen nur so schwer überschaubar, daß es einem Laien schlechthin völlig unzumutbar ist, hier überhaupt eine Wahl zu treffen.[99] Er muß sich dann zwangsläufig dem Rat eines Sachverständigen anvertrauen. Wenn der Gesetzgeber dennoch mit derartigen Wahlrechten arbeitet, so muß man wohl annehmen, daß er bewußt damit rechnet, daß in solchen Fällen vom Steuerpflichtigen ein Berater eingeschaltet wird.

Soweit es sich um formelle Wahlrechte handelt, stellen sich diese für den Pflichtigen mithin als eine Belastung durch "versteckten öffentlichen Bedarf",[100] also quasi als heimliche Steuererhöhung dar, während er bei materiellen Wahlrechten die Gratisdienste als die Kosten ansehen wird, die er dafür auf sich nehmen muß, daß er in beschränktem Umfang auf seine Steuerbelastung Einfluß nehmen kann.

Steuerliche Wahlrechte führen also durchweg zu einer weiteren Erschwerung der von Pohmer[101] bereits als "nicht immer unkompliziert" bezeichneten Steuererklärungspflicht. Dieser Preis für die Verwendung von Wahlrechten in der Besteuerung ist sicherlich neben der an anderer Stelle dargestellten Risikobelastung der Wahlrechte in besonderem Maße dafür verantwortlich, daß steuerliche Wahlrechte keineswegs auf die begeisterte Zustimmung aller Steuerpflichtigen stoßen. Im Gegenteil: weitgehend werden Wahlrechte nicht so sehr als ein Manipulationsinstrument zur Regulierung der eigenen Steuerbelastung angesehen als vielmehr nur als eine unerwünschte weitere Belastung und Erschwerung des Verkehrs mit dem Finanzamt. Es stellt sich daher letzten Endes auch von dieser Seite die Frage, ob es denn überhaupt Wahlrechte im Bereich der Besteuerung geben oder ob man darauf nicht verzichten sollte; vorläufig

sei aber auch hier wieder auf den letzten, normativen Teil dieser Abhandlung verwiesen, dem die Beantwortung dieser Frage vorbehalten bleiben soll.

Hier bleibt daher nur noch einmal hervorzuheben, daß zwischen formellen und materiellen Wahlrechten in diesem Zusammenhang lediglich ein geringfügiger gradueller Unterschied besteht. Formelle Wahlrechte, die ausschließlich zu einer weiteren Komplizierung unseres nicht gerade einfachen Steuersystems führen, werden deshalb von der großen Mehrzahl aller Steuerpflichtigen, die sich ohnehin bereits nicht nur finanziell, sondern auch durch die unübersichtliche Steuertechnik überfordert fühlen, abgelehnt.

Aber auch die materiellen Wahlrechte werden weithin nicht begrüßt; und zwar neben dem mit ihnen in besonderem Maße verbundenen Risiko ebenfalls vornehmlich wegen der zusätzlichen Komplizierung des Steuerverfahrens. Nicht selten empfindet es der Steuerpflichtige als unangemessen, wegen eines möglichen geringfügigen Steuervorteils umfangreiche, schwierige Überlegungen anzustellen oder gar das Honorar für einen Steuerberater aufzuwenden. Er verzichtet dann zwar bewußt auf eine genaue Prüfung aller Vor- und Nachteile, ist aber dennoch später verärgert, wenn sich herausstellt, daß bei einer sorgfältigeren Wahrnehmung des Wahlrechtes ein größerer Steuervorteil zu erlangen gewesen wäre. In Fällen dieser Art werden die steuerlichen Wahlrechte dann sogar zur Quelle einer Verschlechterung des Verhältnisses zwischen dem Pflichtigen und dem Fiskus.

III. T e i l :

Empirische Betrachtungen

Anmerkungen hierzu: S. 276 - 295

Überblick über die Wahlrechte im deutschen Steuerrecht

Im geltenden deutschen Steuerrecht gibt es mehr Wahlrechte, als dies zunächst auf Grund des Zwangscharakters der Besteuerung allgemein zu erwarten ist. Der folgende Überblick dient daher nicht etwa einer vollständigen Aufzählung all dieser Wahlrechte; er soll vielmehr lediglich zeigen, in welch unterschiedlicher Gestalt und mit wie vielfältigen Zielsetzungen Wahlrechte bereits in das deutsche Steuerrecht Eingang gefunden haben. Dabei ist zunächst noch einmal daran zu erinnern, daß Wahlrechte nicht nur im Wege der Gesetzgebung entstehen. Neben dem Gesetzgeber sind als weitere Urheber steuerlicher Wahlrechte insbesondere die Verwaltung und die Rechtsprechung zu nennen, die sich beide oft intensiv an der Schaffung und Entwicklung von Wahlrechten beteiligt haben. Wahlrechte finden sich daher keineswegs nur in Gesetzen und Durchführungsverordnungen; daneben treten sie vielmehr in zahlreichen Erlassen und Verwaltungsrichtlinien auf sowie in den Urteilen der Finanzgerichte und vornehmlich in den Entscheidungen des Bundesfinanzhofes und seiner Vorgänger.[1)] Alle drei Bereiche, in denen der Steuerpflichtige es mit Wahlrechten zu tun haben kann, sollen im folgenden beispielhaft behandelt werden.[1a)]

1. Steuerliche Wahlrechte in der Gesetzgebung

Der deutsche Gesetzgeber verwendet den Begriff des Wahlrechtes in seinen Steuergesetzen nur äußerst sparsam und spricht nur an wenigen Stellen ausdrücklich davon, daß der Steuerpflichtige etwas wählen kann. So wird im Einkommensteuergesetz, einem Gesetz, das besonders reich an Wahlrechten ist, nur an einer Stelle der Terminus "wählen" gebraucht, nämlich im § 26 EStG, in dem das Ehegatten eingeräumte Veranlagungswahlrecht geregelt wird. Aber auch in anderen Gesetzen erscheint der Begriff nur selten, so z.B. im § 30 ErbStG, in dem es um die Erbschaftsbesteuerung von Renten geht, oder im § 8 WoPG, der für die Einkommensteuer von Bedeutung ist. In der großen Mehrzahl der Fälle verwendet der Gesetzgeber dagegen andere Formulierungen zur Kennzeichnung von Wahlrechten; so kleidet er diese vielfach in die Form von Antragsrechten, indem er davon spricht, daß der Steuerpflichtige etwas beantragen kann, oder indem er die kurze Formel "auf Antrag" gebraucht. Als Beispiele für diese Gruppe seien hier genannt: § 26a Abs.2 und 3 EStG betreffend die Aufteilung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen im Rahmen der getrennten Veranlagung, das Tarifwahlrecht personenbezogener Kapitalgesellschaften im § 19 Abs.4 KStG sowie das Recht, erhöhte Absetzungen auf Wohngebäude nach § 7b Abs.1 EStG vorzunehmen. Viele Wahlrechte sind schließlich einfach als Kann-Vorschriften gefaßt, so vornehmlich die zahlreichen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte des Einkommensteuerrechts in den §§ 6 bis 7e EStG. So "kann" z.B. nach § 6a EStG unter den dort genannten Voraussetzungen eine Rückstellung für Pensionsanwartschaften gebildet oder gemäß § 7 Abs.2 EStG bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens statt der linearen die degressive Abschreibungsmethode angewendet werden.

Zur Vermeidung von Irrtümern ist dazu jedoch anzumerken, daß keineswegs alle steuerlichen Kann-Vorschriften Wahlrechte für den Steuerpflichtigen bezeichnen. Wie es neben den Wahlrechten in der Form von Antragsrechten die oben schon näher besproche-

nen reinen Antragsrechte gibt, so tritt auch das Hilfsverb "können" in Steuergesetzen nicht nur zur Kennzeichnung von Wahlrechten, sondern auch in anderer Funktion auf. Als bekanntes Beispiel dafür sei hier auf den Verlustabzug gemäß § 10d EStG hingewiesen und angemerkt, daß erst durch die Neufassung dieser Vorschrift im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 1958 endgültig klargestellt worden ist, daß es kein Wahlrecht hinsichtlich des Zeitpunktes der Vornahme des Verlustabzugs gibt, obwohl im § 10d EStG das Verb "können" verwendet wird. Für die alte Fassung des Gesetzes, die mindestens zu Zweifeln Anlaß bot, ob nicht doch ein zeitliches Wahlrecht bestand,[2] hat der RFH mit Urteil vom 9. April 1941 und der BFH mit seinen Urteilen vom 1. Dezember 1955 und vom 17. Februar 1961[3] das Vorliegen eines Wahlrechtes hinsichtlich des Verlustabzuges innerhalb des fünfjährigen Zeitraumes verneint. In der Begründung des zuletzt zitierten Urteils führt das Gericht aus, daß mit der Verwendung des Wortes "können" im § 10d EStG 1955 nur zum Ausdruck gebracht werde, "daß der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, den Verlustabzug geltend zu machen." Dies entspreche dem Wesen der Sonderausgaben, unter die der Gesetzgeber den Verlustabzug eingereiht habe. Wie bei den anderen Sonderausgaben in einem späteren Veranlagungszeitraum nicht nachgeholt werden könne, was bereits zu einem früheren Zeitpunkt hätte geltend gemacht werden können, so gäbe es auch im Falle des Verlustabzuges kein zeitliches Wahlrecht, das eine spätere Nachholung eines früher unterbliebenen Abzugs ermögliche.

Abschließend bleibt zur Frage nach der gesetzestechnischen Darstellung von steuerlichen Wahlrechten noch darauf hinzuweisen, daß es auch gesetzliche Wahlrechte gibt, die äußerlich überhaupt nicht als solche kenntlich gemacht sind. Sie ergeben sich einfach aus der Abgrenzung von zwei Tatbeständen, die sich mindestens teilweise überschneiden. Eine solche Überschneidung ist etwa zwischen den Absätzen 3 und 4 des § 34 EStG möglich. Bezieht ein Steuerpflichtiger Nebeneinkünfte i.S. des § 34 Abs.4 EStG, die gleichzeitig eine mehrjährige Tätigkeit abgelten, so sind beide Vorschriften anwendbar. Dem Steuerpflichtigen steht daher ein Wahlrecht zwischen der Tarifermäßigung des

Absatzes 4 und der Verteilung dieser Einkünfte auf mehrere Jahre im Rahmen des Absatzes 3 zu.[4)]

- § 26 EStG -

Nach diesem Überblick über die gesetzestechnische Ausgestaltung sollen nun einige besonders interessante gesetzliche Wahlrechte hinsichtlich ihres konkreten Inhaltes genauer behandelt werden. Als erste Gesetzesnorm sei der oben bereits mehrfach zitierte § 26 EStG besprochen, in dem es seit der endgültigen Neuregelung der Ehegattenbesteuerung auf Grund des Beschlusses des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichtes vom 17. Januar 1957 ab 1. Januar 1958 heißt, daß Ehegatten zwischen getrennter Veranlagung und Zusammenveranlagung wählen können. Mit dieser Formulierung wird zum Ausdruck gebracht, daß beide Veranlagungsarten systematisch gleichrangig nebeneinander stehen. Im Gegensatz dazu waren Eheleute nach der zunächst mit Gesetz vom 26. Juli 1957 geschaffenen Übergangsregelung grundsätzlich getrennt zu veranlagen. Eine Zusammenveranlagung war damals nur durchzuführen, wenn dies von den Ehegatten beantragt wurde. Trotz dieses äußerlichen Unterschiedes handelte es sich aber schon damals wie heute um ein Wahlrecht, und zwar um ein formelles Wahlrecht. In beiden Fällen wird von den Eheleuten erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums, wenn sich die Verhältnisse genau übersehen lassen, eine Entscheidung verlangt. Ein Unterschied besteht nur insofern, als sich die heutige Vorschrift des § 26 EStG offen als Wahlrecht zu erkennen gibt, während die Übergangsregelung in die Form eines Antragsrechtes gekleidet war.

Im Gegensatz zur Übergangsregelung der Ehegattenbesteuerung aus dem Jahre 1957 hat das heutige Wahlrecht praktisch kaum Bedeutung, da mit der Einführung des Splittingverfahrens eine getrennte Veranlagung weitgehend uninteressant geworden ist. Als ein Ausnahmefall von einigermaßen praktischer Bedeutung, in dem die getrennte Veranlagung u.U. zu einer geringeren Gesamtsteuerschuld führen könne, galt zunächst nach Einführung des

neuen Wahlrechtes die Gewährung des Freibetrages für freie Berufe nach § 18 Abs.4 EStG an beide Ehegatten.[5] Nach Ansicht der Finanzverwaltung war dieser Freibetrag nämlich bei einer einheitlichen Einkommensermittlung nur einmal zu gewähren.[6] Diese Auslegung ist jedoch vom BFH nicht gebilligt worden. In seinem Urteil vom 3. August 1961 entschied er vielmehr, daß der Freibetrag von jedem Ehegatten in Anspruch genommen werden kann, wenn beide Ehegatten freiberuflich tätig sind.[7] In der ausführlichen Begründung geht der BFH unter Würdigung der Entstehungsgeschichte des § 18 Abs.4 EStG von dem Sinn dieser Vorschrift aus und kommt zu dem Schluß, daß § 18 Abs.4 EStG bereits vor dem Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Januar 1957 nur so ausgelegt werden konnte, daß auch bei Zusammenveranlagung jeder Ehegatte hinsichtlich der Anwendung des Freibetrages für sich zu betrachten war. Im Hinblick auf das im Jahre 1957 eingeführte Veranlagungswahlrecht heißt es dann wörtlich: "Die Ehegatten werden die Zusammenveranlagung regelmäßig dann wählen, wenn sie für sie günstiger ist. Es würde dem Wesensgehalt der den Grundsätzen des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Januar 1957 Rechnung tragenden Vorschriften über die Einkommensteuerveranlagung der Ehegatten widersprechen, wollte man Ehegatten, um ihnen den Freibetrag des § 18 Abs.4 EStG 1957 zuteil werden zu lassen, auf die in ihrem Einzelfall weniger günstige getrennte Veranlagung verweisen." In Anpassung an diese Entscheidung ist der Abschnitt 148 Abs.4 in den EStR 1961 entsprechend neu gefaßt worden.

Da das Urteil über den entschiedenen konkreten Fall des § 18 Abs.4 EStG auch für die Behandlung aller anderen Freibeträge und Freigrenzen des Einkommensteuerrechts bei der Zusammenveranlagung von Bedeutung ist, lassen sich heute praktisch kaum noch Fälle denken, in denen es für Ehegatten vorteilhaft sein könnte, von der Möglichkeit einer getrennten Veranlagung Gebrauch zu machen.[8]

Wenn der Gesetzgeber sie dennoch wahlweise neben der Zusammenveranlagung im Wege des Splitting zugelassen hat, so ist dies nur aus dem Bestreben zu erklären, unter allen Umständen eine

verfassungsmäßig unangreifbare Form der Ehegattenbesteuerung zu finden.

In diesem Zusammenhang ist es interessant, daß dieses Wahlrecht erst auf Grund eines Änderungsantrages der CDU/CSU und der DP bei der 2. Lesung im Bundestag in das Gesetz eingefügt worden ist, während die Regierungsvorlage eine Zusammenveranlagung im Wege des Splitting-Verfahrens als allgemein verbindlich vorsah. Zur Begründung des Änderungsantrages wurde damals von dem Abgeordneten Neuburger in der 32. Sitzung des 3. Deutschen Bundestages allein darauf verwiesen, daß es sich um eine "klare und auch verfassungsrechtlich einwandfreie Lösung"[9] handele. Daraus ist zu entnehmen, daß der Gesetzgeber die Ehegattenbesteuerung nur deshalb in Form eines Wahlrechtes geregelt hat, weil er auf diese Weise eine Wiederholung des Karlsruher Spruches vom 17. Januar 1957 verhindern wollte. Das hier behandelte Wahlrecht ist also ganz unter dem Eindruck der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts entstanden und nur von daher zu verstehen. Irgendwelche anderen Zielsetzungen wirtschafts- oder sozialpolitischer Art, wie sie der Gesetzgeber sonst bei der Mehrzahl steuerlicher Wahlrechte verfolgt, waren hier nicht im Spiel. Daher bietet dieses rein formelle Wahlrecht den Steuerpflichtigen auch keine besonderen Chancen.

- § 7b EStG 1961 -

Im folgenden sollen daher jetzt einige Beispiele aus dem Kreis der besonders zahlreichen Bewertungswahlrechte behandelt werden. Ganz im Gegensatz zu dem soeben besprochenen Veranlagungswahlrecht eröffnen diese den Steuerpflichtigen eine Vielzahl von Möglichkeiten, teilweise sogar recht erheblichen Einfluß auf ihre Besteuerung zu nehmen. Alle Vorschriften dieser Gruppe rufen den Steuerpflichtigen zu einer Risiko und Chance abwägenden Entscheidung auf. Es handelt sich mithin im folgenden um materielle Wahlrechte.

Als erstes Beispiel mag hier der § 7b EStG dienen,[10] also ei-

ne Bestimmung, die im Interesse der Förderung des Wiederaufbaus nach dem Kriege in das deutsche Einkommensteuerrecht eingefügt worden ist. Durch das Zweite Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 20. April 1949 geschaffen und dann mehrfach geändert, soll er wie der § 7c EStG vornehmlich dem Ziele dienen, die nach dem zweiten Weltkrieg in Deutschland herrschende ungeheure Wohnungsnot möglichst rasch zu beheben. Während § 7c EStG zu diesem Zweck demjenigen steuerliche Vorteile bot, der einem Dritten Mittel zum Wohnungsbau zur Verfügung stellte, begünstigt § 7b EStG den Hersteller und u.U. den Ersterwerber von Wohnraum selbst.

Durch die steuerliche Anerkennung von erhöhten Absetzungen für Abnutzung in den ersten Jahren nach Fertigstellung des neuen Wohnraumes wurde den Bauherren bzw. den Ersterwerbern eine steuerliche Finanzierungshilfe gewährt in der Hoffnung, dadurch einen verstärkten privaten Wohnungsbau anzuregen. Wiederholte Änderungen[11)] verfeinerten das Privileg und paßten es jeweils den veränderten Bedingungen so an, daß der § 7b EStG rückblickend tatsächlich als erfolgreiches Instrument zur Beseitigung der Wohnungsnot bezeichnet werden darf. Aus der Einkommensteuerstatistik 1957 ist zu entnehmen, daß in diesem Jahr unbeschränkt Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtige in insgesamt 443.374 Fällen von der Vergünstigung des § 7b EStG Gebrauch gemacht haben. Die erhöhten Absetzungen für Wohngebäude beliefen sich allein in diesem einen Jahr auf über 1.163 Mill. DM.[12)] Damit dürfte es sich beim § 7b EStG wohl um die am meisten in Anspruch genommene steuerliche Sondervergünstigung handeln.[13)]

Da nun aber seit einigen Jahren auf dem Baumarkt ein deutliches Mißverhältnis zwischen Angebot und Nachfrage besteht, sah sich der Gesetzgeber im Jahre 1960 zunächst dazu veranlaßt, die Vergünstigungen des § 7b EStG geringfügig einzuschränken und dessen Voraussetzungen etwas zu verschärfen. Auf diesem Wege hoffte er, eine gewisse Beruhigung der überhitzten Baukonjunktur zu erreichen. Nachdem diese Maßnahmen jedoch nicht den gewünschten konjunkturellen Erfolg hatten und die Baupreise wei-

ter stark anstiegen, entschloß sich der Gesetzgeber zu einer noch drastischeren Einschränkung des § 7b EStG in der Hoffnung, dadurch die Nachfrage nach Hochbauleistungen zu dämpfen und das weitere Ansteigen der Baupreise zu bremsen. Mit Gesetz vom 16. Mai 1963 wurde § 7b EStG daher für die Zeit vom 10. Oktober 1962 bis zum 31. März 1964 ausgesetzt. Diese Frist wurde später bis zum 31. Dezember 1964 verlängert. Für Bauvorhaben, für die der Antrag auf Baugenehmigung während dieser Zeit gestellt wird, kommen erhöhte Absetzungen nur noch nach Maßgabe eines neu eingefügten § 54 EStG in Frage, in dem vor allem der Kreis der privilegierten Bauvorhaben auf Eigenheime, Eigensiedlungen und eigengenutzte Eigentumswohnungen beschränkt worden ist.

Diese Suspendierung des § 7b EStG gilt nun allerdings nicht für die in Berlin (West) errichteten Gebäude. Hier gilt vielmehr nach der ausdrücklichen Bestimmung des § 7b Abs.7 EStG die alte Fassung des Gesetzes unverändert weiter. Da außerdem auch die erste im Jahre 1960 ausgesprochene Einschränkung des § 7b EStG für Berlin nicht übernommen wurde (§ 53 Abs.3 EStG), besteht heute in Berlin das interessante Nebeneinander von zwei verschiedenen Sonderabschreibungsmodi, ein Nebeneinander, das den Steuerpflichtigen einen besonders großen Entscheidungsspielraum freigibt und das an anderer Stelle bereits als Konkurrenz zweier Wahlrechte behandelt worden ist.[14)]

Diese gegenwärtig für Berlin (West) gültige Regelung läßt dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, entweder im Jahr der Fertigstellung (bzw. des Ersterwerbs) und dem darauffolgenden jeweils bis zu 7 1/2% und in den dann folgenden acht Jahren jeweils bis zu 4% oder aber zweimal 10% und dann zehnmal 3% der Herstellungs- (bzw. Anschaffungs-)kosten bei Ermittlung der Einkünfte abzusetzen. Diese erhöhten Absetzungen treten an die Stelle der normalen Absetzungen für Abnutzung, die nach § 7 EStG entsprechend der gewöhnlichen Nutzungsdauer zu ermitteln sind und die somit als zwingend vorgeschriebene Mindestwerte stets abgesetzt werden müssen. Demgegenüber handelt es sich bei den im § 7b EStG angegebenen Sätzen um Höchstwerte, die

der Steuerpflichtige geltend machen kann, die er aber nicht notwendig in voller Höhe in Anspruch zu nehmen braucht. Dies ergibt sich heute bereits eindeutig aus dem Gesetz, in dem es heißt, daß in den einzelnen Jahren erhöhte Absetzungen bis zu den genannten Sätzen möglich sind.[15)] Außerdem wird auch aus Abs.5 deutlich, daß der Steuerpflichtige frei entscheiden kann, in welchem Umfang er von den Sonderabsetzungen Gebrauch machen will. § 7b Abs.5 EStG 1961 sieht nämlich ein Nachholrecht dergestalt vor, daß nicht ausgenutzte erhöhte Absetzungen innerhalb der ersten vier Jahre nachgeholt werden können.

Im § 7b EStG 1961 hat es der Steuerpflichtige folglich mit einem mehrschichtigen Wahlrecht zu tun. Es ist hier nicht nur zu entscheiden, ob diese Norm zur Anwendung kommen soll; darüber hinaus muß geprüft werden, in welchem Umfang von den sich bietenden Möglichkeiten vorteilhaft Gebrauch gemacht wird, und schließlich gilt es, im Rahmen der durch den Abs.5 gegebenen Chancen den günstigsten Zeitpunkt der Inanspruchnahme zu bestimmen. Sind nämlich die sich in den Erstjahren bietenden Möglichkeiten nicht oder nicht voll ausgeschöpft worden, so eröffnet sich gewissermaßen als Folgewahlrecht die Frage, ob und wann nachgeholt werden soll, was zunächst nicht ausgeschöpft wurde. Da diese Nachholmöglichkeit von vornherein bekannt ist, muß sie bei einer sorgfältigen Ausübung des Wahlrechtes bereits bei der Entscheidung für das Erstjahr berücksichtigt werden. Ist einem Einkommensteuerpflichtigen z.B. bei Abgabe seiner Erklärung für das erste Jahr, in dem er die erhöhte Absetzung nach § 7b EStG beanspruchen könnte, bereits bekannt, daß sein Einkommen im folgenden Jahr erheblich höher sein wird, so wird er zweckmäßigerweise im Erstjahr auf den Ansatz erhöhter Absetzungen verzichten, um diese dann im Zweitjahr nachzuholen und so eine der Progression entsprechende größere Steuereinsparung zu erreichen.

Die Ausübung des Wahlrechtes in einem Jahr bindet den Steuerpflichtigen nur insofern für die Zukunft, als insgesamt nur die einmal aufgewendeten Herstellungs- oder Anschaffungskosten abgesetzt werden können. Innerhalb des Begünstigungszeitraums

des § 7b EStG von 10 (12) Jahren kann jedes Jahr von neuem entschieden werden, ob und in welcher Höhe die Vorschrift zur Anwendung kommen soll. Nach Ablauf der 10 (12)Jahre sind die Absetzungen für Abnutzung dann nach dem noch vorhandenen Restwert sowie der Restnutzungsdauer des Gebäudes zu bemessen. Damit stellen sich die erhöhten Absetzungen des § 7b EStG als Vorwegnahme später ohnehin abzugsfähiger Werbungskosten oder Betriebsausgaben dar, also als eine Verschiebung der Steuerzahlung in die Zukunft. Dabei ist jedoch von größter Bedeutung, daß die Absetzungen gerade in diejenigen Jahre vorverlegt werden können, in denen die übrigen Aufwendungen relativ gering sind. In den ersten Jahren nach Fertigstellung eines Baues sind die Reparaturaufwendungen normalerweise unbedeutend; außerdem genießen Grundstücke mit neugeschaffenen Wohnungen nach dem II. Wohnungsbaugesetz unter den dort genannten Voraussetzungen für 10 Jahre Grundsteuer-Vergünstigungen. § 7b EStG kann daher als Mittel zur möglichst gleichmäßigen Verteilung der Werbungskosten und Betriebsausgaben betrachtet werden. Außerdem läßt sich durch Inanspruchnahme des § 7b EStG die Steuerschuld in einer Zeit mindern, in der erfahrungsgemäß die Liquidität durch den Zwang der Schuldentilgung erheblich belastet ist.

- §§ 82a und b EStDV -

Nach der Behandlung des § 7b EStG sind nun noch zwei andere Vorschriften zu erwähnen, die ebenfalls im Interesse der Wohnungswirtschaft in das Einkommensteuerrecht Eingang gefunden haben, die jedoch nicht der Schaffung von neuem Wohnraum, sondern der Erhaltung und Modernisierung des Altbestandes dienen.

So werden im § 82a EStDV für vor dem 21. Juni 1948 hergestellte Wohngebäude erhöhte Absetzungen auf bestimmte Modernisierungsaufwendungen gestattet, und zwar können 10 Jahre lang bis zu 10% jährlich von diesen Aufwendungen abgezogen werden. Mit Hilfe dieser Bestimmung sollen die Hauseigentümer angeregt wer-

den, Altbauwohnungen mit den auch im sozialen Wohnungsbau geforderten neuzeitlichen Einrichtungen auszustatten. Zu den durch diese Vorschrift im einzelnen steuerlich geförderten Maßnahmen, die in der Anlage 7 der EStDV katalogmäßig zusammengestellt sind, gehören u.a. die Einrichtung von Bädern, der Einbau von sanitären Anlagen, entlüftbaren Speisekammern oder Steckdosen. Wie diese Beispiele zeigen, handelt es sich durchweg um Aufwendungen, die nach der Systematik des Einkommensteuerrechtes grundsätzlich zum Herstellungsaufwand zählen und folglich nur im Wege der AfA entsprechend der Restnutzungsdauer des Gebäudes abgesetzt werden können. In der Zulassung einer gesonderten Absetzung innerhalb von 10 Jahren liegt folglich wieder eine steuerliche Finanzierungshilfe, die um so größer ist, je länger das Gebäude noch genutzt werden kann.

Während es im § 82a EStDV also um eine gesonderte Verteilung von Herstellungsaufwand innerhalb eines kürzeren Zeitraumes geht, sieht § 82b EStDV umgekehrt die Möglichkeit vor, größeren Erhaltungsaufwand entgegen § 11 Abs.2 Satz 1 EStG auf 2 bis 5 Jahre zu verteilen. Der Steuerpflichtige braucht also etwa die Aufwendungen für den Neuanstrich der Fassade oder für das Neudecken des Daches nicht notwendig in voller Höhe im Jahr der Verausgabung abzusetzen. Die jetzige Regelung[16)] des § 82b EStDV erlaubt es ihm vielmehr, derartige Aufwendungen gleichmäßig auf 2 bis 5 Jahre zu verteilen, sofern es sich um ein nicht zum Betriebsvermögen gehörendes Gebäude handelt, das überwiegend Wohnzwecken dient.

Mit dieser Regelung, die es dem privaten Hausbesitzer erleichtert, Großreparaturen durchführen zu lassen, wird zugleich ein systematischer Mangel unseres Einkommensteuerrechts wenn auch nicht vollständig behoben, so doch wenigstens etwas gemildert. Dieser Mangel besteht darin, daß die Möglichkeit des Verlustabzuges nach § 10d EStG auf die ersten drei Einkunftsarten beschränkt ist, so daß insbesondere Verluste, die bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entstanden sind, in späteren Veranlagungszeiträumen nicht abzugsfähig sind. Die Zusammenballung größerer Hausreparaturkosten in einem

Jahr führt nun aber nicht selten zu Verlusten aus Vermietung, da sich diese Aufwendungen neben den laufenden Ausgaben regelmäßig nicht voll aus den Mieteinnahmen eines Jahres decken lassen. Wegen der im Rahmen dieser Einkunftsart fehlenden Möglichkeit, entstandene Verluste noch in späteren Veranlagungszeiträumen geltend zu machen, würden sich diese Aufwendungen steuerlich nur auswirken, wenn im gleichen Zeitraum andere positive Einkünfte in ausreichender Höhe erzielt werden, mit denen die Verluste ausgeglichen werden können (§ 2 Abs.2 EStG). Es bestände hier also die Gefahr, daß Werbungskosten steuerlich unberücksichtigt blieben und damit insgesamt ein Einkommen zu versteuern wäre, das tatsächlich überhaupt nicht erzielt worden ist.

Um dieses unbefriedigende Ergebnis, das zweifellos dem Grundsatz einer gleichmäßigen Besteuerung widerspricht, zu vermeiden, hätte der Gesetzgeber die Möglichkeit des Verlustabzugs einfach auf die Verluste aus Vermietung und Verpachtung auszudehnen brauchen. Eine solche Erweiterung des Kreises der zum Verlustabzug berechtigten Steuerpflichtigen hätte zudem den Vorteil gehabt, daß auch diejenigen Vermieter, die aus anderen Gründen (etwa durch Mietausfälle) Verluste erleiden, in den Genuß des Verlustabzugs gekommen wären. Der Gesetzgeber ging aber einen anderen Weg und bestimmte im § 82b EStDV, daß größerer Erhaltungsaufwand auf einen längeren Zeitraum verteilt werden dürfe. Da durch eine solche Verteilungsmöglichkeit für diese Fälle ein dem Verlustabzug vergleichbares Ergebnis erzielt wird, kann man § 82b EStDV insofern als ein Äquivalent für den dem Vermieter verwehrten Verlustabzug und somit als einen bescheidenen Beitrag zur Verwirklichung der Steuergerechtigkeit ansehen.

Indem nun jedoch für die im § 82b EStDV bezeichneten Aufwendungen ein allgemeines Verteilungswahlrecht eingeführt wurde, kommen nicht nur diejenigen Steuerpflichtigen, die andernfalls ein zu hohes Einkommen zu versteuern hätten, in den Genuß dieser Vorschrift. Vielmehr wird auch demjenigen Steuerpflichtigen eine Einflußmöglichkeit eingeräumt, der einen Verlust aus

Vermietung mit anderen positiven Einkünften ausgleichen könnte. Er kann von dem Wahlrecht mit dem Ziel Gebrauch machen, sein Einkommen über mehrere Veranlagungszeiträume zu nivellieren, und so die Auswirkungen der Progression mindestens abschwächen.

In der Sicht der Steuerpflichtigen erscheint das Wahlrecht des § 82b EStDV folglich als ein Instrument, negative Folgen, die sich aus der kalenderjährlichen Periodisierung des Einkommens und dessen Erfassung durch eine progressive Steuer ergeben können, etwas zu mildern. Durch richtige Ausnutzung der sich hier bietenden Möglichkeiten können die Steuerpflichtigen ihre Ausgaben so auf die Veranlagungszeiträume aufteilen, daß sich daraus eine möglichst gleichmäßige Erfassung des Einkommens durch die Steuer über mehrere Veranlagungszeiträume ergibt.

Da dieses Wahlrecht also in die Richtung auf eine Durchschnittsbesteuerung über mehrere Veranlagungszeiträume tendiert, könnte man vermuten, daß es letztlich sogar der Verwirklichung des Postulates einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Rahmen der Einkommensteuer dient. Da das heute als Maßstab der steuerlichen Leistungsfähigkeit verwendete Einkommen eines Jahres in erheblichem Umfang durch zufällige, einmalige Faktoren beeinflußt sein kann, würde die Zugrundelegung eines durchschnittlich erzielten Einkommens ohne Zweifel zu einer wesentlich gerechteren Verteilung der Steuerlast beitragen. Dennoch kann das vorstehend behandelte Wahlrecht des § 82b EStDV nicht als geeignetes Mittel zur Erreichung größerer Steuergerechtigkeit anerkannt werden. Da dieses Wahlrecht nämlich lediglich für einen ganz speziellen Fall eine Art Durchschnittsbesteuerung über einen längeren Zeitraum ermöglicht, führt diese Sondervorschrift, indem sie auf der einen Seite gewisse Härten ausräumt (Ersatz für Verlustabzug), auf der anderen Seite zugleich gegenüber allen anderen Fällen eines stark schwankenden Einkommens, die durch keinen derartigen Ausgleich nivelliert werden können (z.B. Unternehmergewinne), zu neuen Ungleichmäßigkeiten und Steuer-

ungerechtigkeiten. Solange man nämlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch das in einem Kalenderjahr bezogene Einkommen repräsentiert sieht und nicht allgemein zu einer Durchschnittsbesteuerung über mehrere Jahre übergeht, stellen die einigen wenigen Steuerpflichtigen gewährten Möglichkeiten eines teilweisen Übergangs zu einer Durchschnittsbesteuerung einen Fremdkörper dar, der sich mit dem allgemeinen Postulat einer gleichmäßigen Steuererhebung nicht vereinbaren läßt.

- § 6 Abs.2 EStG -

Als weiteres Motiv, das den Gesetzgeber dazu veranlassen kann, dem Steuerpflichtigen Wahlrechte zu gewähren, ist die Vereinfachung der Besteuerung zu nennen. Als Beispiel dafür mag die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs.2 EStG dienen, die heute wohl ausschließlich unter dem Gesichtspunkt einer Vereinfachung gesehen wird. Auf Grund dieser Vorschrift können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von selbständig nutzungs- und bewertungsfähigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unter der Voraussetzung, daß diese Kosten für das einzelne Wirtschaftsgut DM 600,- nicht übersteigen, im Jahr der Anschaffung oder Herstellung sofort in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden. Im Gegensatz zu den Vorläufern der geringwertigen Wirtschaftsgüter, den kurzlebigen Wirtschaftsgütern des § 6 Ziff.1 EStG 1934, gibt das heutige Gesetz nur die Wahl zwischen der normalen Absetzung für Abnutzung nach § 7 EStG und der sofortigen Vollabschreibung im Erstjahr. Eine spätere Nachholung ist nicht möglich. Demgegenüber konnte die AfA für kurzlebige Wirtschaftsgüter - das waren Gegenstände, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer erfahrungsgemäß 5 Jahre nicht überstieg - ohne Rücksicht auf den Teilwert unter Zugrundelegung eines höheren AfA-Satzes, als er sich bei gleichmäßiger Verteilung ergeben hätte, vorgenommen werden. Diese Abschreibungsfreiheit sollte einen Investitionsanreiz schaffen und damit zu einer damals im Interesse der Konjunktur und Beschäf-

tigungslage erwünschten Nachfragebelebung führen. Daher wurde es auch völlig freigestellt, wann und wie abgeschrieben wurde.

Wenn heute dagegen geringwertige Wirtschaftsgüter nur im Erstjahr voll abgesetzt werden können, so sollen der Steuerpflichtige und die Finanzverwaltung dadurch lediglich davon entlastet werden, Wirtschaftsgüter von geringem Wert über einen längeren Zeitraum in den Geschäftsbüchern im Wege der AfA verfolgen zu müssen. Daß es sich hier um eine reine Vereinfachungsvorschrift handelt, ergibt sich außerdem auch aus der Begrenzung auf Wirtschaftsgüter von geringem Wert. Soweit der Steuerpflichtige aber auch noch nachträglich von der Abschreibungsfreiheit Gebrauch machen könnte, wäre dieses Ziel nicht völlig erreicht. Daher der Zwang, sofort im Erstjahr zu entscheiden, wie die betreffenden Wirtschaftsgüter behandelt werden sollen.

Aus den vorstehenden Ausführungen folgt, daß der Steuerpflichtige es im § 6 Abs.2 EStG mit einem besonders engen Wahlrecht zu tun hat. Indem § 6 Abs.2 EStG lediglich die Alternative zwischen einer sofortigen Absetzung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und der Verteilung der Kosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer kennt und indem die Wahl dort auch zeitlich auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung festgelegt ist, erfüllt diese Vorschrift gerade die Mindestbedingungen, die notwendig sind, um überhaupt von einem Wahlrecht sprechen zu können. In der oben bereits durchgeführten Systematisierung der Wahlrechte wurde die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter deshalb als Beispiel für die als eindimensional bezeichneten Wahlrechte verwendet.

Zur Verdeutlichung des im § 6 Abs.2 EStG gegebenen Grenzfalles sei diesem hier ein anderes Extrem gegenübergestellt: die vollständige Bewertungsfreiheit des § 5 der Verordnung über die einkommensteuerliche Behandlung der freien Erfinder vom 30. Mai 1951. Diese Vorschrift erlaubt es dem Erfinder, der seine Erfindung im eigenen gewerblichen Betrieb verwertet, alle nach dem 20. Juni 1948 für Versuche oder Erfindungen entstandenen und aktivierten Aufwendungen über die Absetzungen

nach § 7 EStG hinaus vom Zeitpunkt der Verwertung der Erfindung ab während der Restnutzungsdauer zu Lasten des Erfolgs jährlich in beliebiger Höhe abzusetzen. Da der Steuerpflichtige hier sowohl auf den Zeitpunkt als auch auf die Höhe der Sonderabschreibungen Einfluß nehmen darf, genügt es jetzt nicht mehr, nur eine Entscheidung darüber zu treffen, ob die Sondernorm zur Anwendung kommen soll. Anders als im Falle des § 6 Abs.2 EStG muß der Steuerpflichtige darüber hinaus zugleich mitbestimmen, in welchem Umfang und wann er von den Möglichkeiten der Sondernorm Gebrauch machen will. Im Hinblick auf die sich dem Wählenden damit bietende Vielzahl von Chancen werden Wahlrechte dieser Art als mehrdimensional bezeichnet.

- § 16 BHG 1962 -

Ein solches mehrdimensionales Wahlrecht ist z.B. auch die für Berlin geltende 75%ige Abschreibungsfreiheit. Wegen ihrer großen praktischen Bedeutung soll sie hier als abschließendes Beispiel aus dem Kreise der Bewertungs- und Abschreibungswahlrechte noch ausführlich behandelt werden. Nach § 16 BHG 1962 dürfen die Steuerpflichtigen für bestimmte Investitionen in Berlin, die innerhalb des dort angegebenen Begünstigungszeitraums und unter den dort im einzelnen genannten Voraussetzungen durchgeführt werden, im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den beiden folgenden Jahren Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 75% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vornehmen. Ein nach Ablauf der drei Jahre noch verbleibender Buchwert ist dann auf die Restnutzungsdauer gleichmäßig zu verteilen. Als Kuriosum sei vermerkt, daß die erhöhten Absetzungen sogar schon auf Anzahlungen oder Teilherstellungskosten zugelassen werden.

Ziel dieser sehr weitgehenden Bewertungsfreiheit war und ist es, die Wirtschaftskraft West-Berlins zu erhalten und zu stärken.[17] Die Steuerpolitik dient hier also als ein Instrument in der politischen Auseinandersetzung um Berlin. Mit der 75%igen

Abschreibungsmöglichkeit will der Gesetzgeber jeden belohnen, der trotz politischer Risiken in dem begünstigten Zeitraum von 1959 bis 1964 in Berlin investiert. Vor allem sollen dabei alle diejenigen, die die politische Entwicklung zögernd abwarten möchten, dazu angeregt werden, ihre Pläne in Berlin zu verwirklichen. In dem Zeitpunkt, als diese Förderungsmaßnahme für Berlin verabschiedet wurde (Frühjahr 1959), bestand nämlich die Gefahr, daß alle nicht unbedingt erforderlichen Investitionen in Berlin zunächst unterblieben und auf einen Zeitpunkt aufgeschoben wurden, in dem die politische Situation der Stadt wieder deutlicher überschaubar sein würde. In dieser Lage galt es, einen solchen Investitionsstau zu vermeiden und eine kontinuierliche Weiterentwicklung der Berliner Wirtschaft sicherzustellen sowie darüber hinaus neues Kapital zu Investitionszwecken nach Berlin zu ziehen. Der Gesetzgeber wählte zur Erreichung dieser Ziele die besprochene Steuervergünstigung. Da sich bis Mitte 1961 eine Normalisierung der Situation nicht abzeichnete, verlängerte er das ursprünglich bis Ende 1961 befristete Privileg zunächst um drei Jahre bis Ende 1964.

Da es sich im § 16 BHG 1962 wie bei allen anderen Abschreibungsfreiheiten lediglich um eine Vorwegnahme zukünftiger Absetzungen für Abnutzung, mithin also um eine Verlagerung der Besteuerung von der Gegenwart in die Zukunft handelt, kleidete der Gesetzgeber auch dieses Privileg in die Form eines Wahlrechtes. Keinem Steuerpflichtigen wird also die 75%ige Sonderabschreibung aufgezwungen. Nur soweit er diese selbst für vorteilhaft hält, kommt sie zum Zuge. Nun bietet aber gerade dieses Wahlrecht - wie eingangs bereits erwähnt - ganz beachtliche Steuereinsparungsmöglichkeiten. Insbesondere gewährt es für alle langfristigen Investitionen, wie etwa Gebäude, eine sehr wesentliche Steuerfinanzierungshilfe, wenn Absetzungen, die sich sonst im Laufe mehrerer Jahrzehnte auswirken, in 1 bis 3 Jahren vorweggenommen werden können und so ein nicht unwesentlicher Teil des investierten Kapitals möglicherweise bereits im Jahr der Investition selbst an Steuern gespart wird. Werden in Berlin etwa DM 1.000,- in nach § 16 BHG 1962 begün-

stigten Anlagen investiert, so können darauf im ersten Jahr 75% = DM 750,- gewinnmindernd abgesetzt werden. Die dadurch zu erreichende Einkommensteuer-Ersparnis beträgt heute in Berlin maximal 37,1%, das sind DM 278,25 oder 27,8% des angelegten Kapitals.[18)] Unterliegt der Steuerpflichtige außerdem der Gewerbesteuer, so kann sich die gesamte Steuerersparnis sogar auf über 1/3 des aufgewendeten Kapitals erhöhen. Dieser Betrag verbleibt dem Steuerpflichtigen zunächst und ist bei langlebigen Anlagen nur ganz allmählich durch höhere Steuern im Verlaufe der Restnutzungsdauer abzutragen.

Wegen ihrer großen praktischen Bedeutung ist die Abschreibungsfreiheit des Berlinhilfegesetzes im Rahmen der theoretischen Ausführungen bereits wiederholt als Beispiel verwendet worden. So wurde § 16 BHG 1962 etwa als Paradigma eines dreidimensionalen Wahlrechtes angeführt, weil es den Pflichtigen nicht nur freisteht zu entscheiden, ob diese Norm bei ihnen angewendet werden soll, sondern auch, wann und in welchem Ausmaß dies geschehen soll. Ferner wurde § 16 BHG 1962 als ein sich verbrauchendes Wahlrecht bezeichnet, weil im zweiten und dritten Jahr keine Wahlmöglichkeit mehr besteht, wenn im Erstjahr sofort die vollen 75% ausgenutzt werden. Wegen dieser dreijährigen Wahlfrist ließ sich § 16 BHG 1962 auch als Beispiel für beschränkt terminfreie Wahlrechte verwenden; und schließlich war festzustellen, daß es sich um ein autonomes Wahlrecht handelt, weil die Betriebe selbst die Voraussetzungen, die sie dann zur Wahl berechtigen, schaffen können.

Alles das braucht hier nicht wiederholt zu werden. Es bleibt daher nur die Frage zu erörtern, wie denn dieses Wahlrecht nun tatsächlich von den Betrieben genutzt wird, in welchem Ausmaß also Abschreibungsbeträge vorzeitig steuerlich geltend gemacht werden. Die Erfahrung in der Praxis lehrt, daß die große Mehrzahl aller nach § 16 BHG 1962 wahlberechtigten Pflichtigen dazu neigt, das Privileg soweit irgend möglich, d.h. soweit die Gewinne dazu ausreichen und Bilanz- und Dividendenpolitik dies irgend zulassen, wahrzunehmen. Die Geltendmachung der 75%igen Sonderabschreibung beschränkt sich also keineswegs nur auf lang-

lebige Investitionen, bei denen sich tatsächlich - wie an anderer Stelle begründet - auch objektiv nachweisen läßt, daß es zweckmäßig ist, die Abschreibungen möglichst vorzuziehen. Die Betriebe tendieren vielmehr weitgehend dazu, auch für alle übrigen Investitionen zunächst einmal die Finanzierungshilfe des Staates in Form der erhöhten Abschreibung in Anspruch zu nehmen, und zwar selbst auf die Gefahr hin, schon in wenigen Jahren die Steuern nachentrichten zu müssen.

Diese private, aus der praktischen Berufstätigkeit geschöpfte Erfahrung wird bestätigt, wenn man einen Blick in die Geschäftsberichte für die letzten Jahre der großen Berliner Aktiengesellschaften wirft.[19] Es wird darin fast durchgängig berichtet, daß von den Sonderabschreibungen nach dem Berlinhilfegesetz in erheblichem Umfang Gebrauch gemacht worden ist.[20] Selbst Unternehmen, die in ihren Handelsbilanzen keinen Gewinn ausweisen und folglich auch nicht in der Lage sind, eine Dividende auszuschütten, berichten, daß sie mindestens teilweise die Sonderabschreibungsmöglichkeit ausgenutzt haben.[21] Die Beobachtung, daß die gebotenen Möglichkeiten tatsächlich restlos wahrgenommen werden, wird bekräftigt, wenn man verschiedentlich den Hinweis findet, daß selbst Teilherstellungskosten bereits mit 75% abgeschrieben worden seien,[22] oder wenn in einzelnen Bilanzen Anzahlungspositionen erscheinen, die ebenfalls bereits um 75% gekürzt worden sind.[23]

Welche Erwägungen für das vorstehend dargestellte Verhalten im einzelnen maßgebend sein mögen, läßt sich nur schwer bestimmen. Es muß daher dahingestellt bleiben, ob hier einfach die Maxime gilt, "was ich hab', das hab' ich", oder ob diesem Verhalten rationale Überlegungen zugrunde liegen. Hier kann nur die Tatsache als solche festgestellt und zugleich darauf hingewiesen werden, daß heute viele Einkommensteuerpflichtige, die vor 1962 von der 75%igen Abschreibungsmöglichkeit Gebrauch gemacht haben, die Richtigkeit dieser Entscheidung durch die mit Wirkung ab 1. Juli 1962 erfolgte Heraufsetzung der Berliner Steuerpräferenz von 20% auf 30% bestätigt sehen. Durch diese Senkung der Einkommensteuersätze erweist sich nämlich nachträglich in vielen Fäl-

len die volle 75%ige Abschreibung in den vorhergehenden Jahren tatsächlich als zweckmäßig und richtig. Während im Jahre 1961 durch die erhöhte Absetzung noch die hohe Steuer gespart wurde, unterliegt die dadurch bedingte Einkommenserhöhung in den Jahren ab 1962 lediglich den durch die Heraufsetzung der Präferenz ermäßigten Steuersätzen. Daraus folgt, daß sich die Vornahme der Sonderabschreibungen zum frühest möglichen Zeitpunkt für diesen Personenkreis vorerst in einer echten Steuerersparnis auszahlt, weil durch die Vorwegnahme der Absetzungen Gewinne in weniger stark besteuerte Veranlagungszeiträume verlegt worden sind.

- § 17 BHG 1962 -

Durch die weitere politische Entwicklung sah sich der Gesetzgeber im Jahre 1962 dazu veranlaßt, zusätzliche steuerliche Vergünstigungen für Berlin einzuführen, um so wenigstens die wirtschaftlichen Folgen der sowjetischen und sowjetzonalen Gewaltmaßnahmen vom 13. August 1961 zu mildern. Unter den zu diesem Zweck neu geschaffenen Steuerprivilegien befindet sich auch ein weiteres interessantes Wahlrecht, das sich - wie die Erfahrungen zeigen - offenbar ebenfalls großer Beliebtheit bei den Unternehmern erfreut, und dies, obwohl es sich auch hierbei wieder um eine durchaus zweischneidige Angelegenheit handelt, nämlich um eine sog. "steuerfreie" Rücklage, die für das in Berlin befindliche Vorratsvermögen gebildet werden kann.

Mit dem Instrument der "steuerfreien" Rücklage hat der Gesetzgeber im § 17 BHG 1962 keineswegs zum ersten Male gearbeitet. Derartige Rücklagen waren vielmehr schon vorher bekannt, beispielsweise aus § 3 AusfFördG, der der Förderung des deutschen Exports diente, oder aus § 5 UmwStG, der im Interesse einer erleichterten Umwandlung von Kapitalgesellschaften entstand. Ferner sei hier an die Preissteigerungsrücklage des § 74 Abs.1 EStDV und an die im Jahre 1961 geschaffene Möglichkeit der Bildung einer steuerfreien Rücklage für private Kapitalanlagen in

Entwicklungsländern erinnert. Dieses im Interesse einer Änderung der privaten Entwicklungshilfe entstandene Wahlrecht, das zunächst im § 34d EStG normiert war, ist neuerdings im § 1 Abs.1 Ziff.2 EntwStG weiterentwickelt worden. Schließlich sei auch § 6a Abs.4 EStG genannt, in dessen letzten Sätzen es dem Steuerpflichtigen gestattet wird, einen durch die im Steueränderungsgesetz 1960 vorgeschriebene Heraufsetzung des Zinssatzes für die Berechnung der Pensionsrückstellungen von 3,5% auf 5,5% zwangsläufig entstehenden Gewinn teilweise in eine steuerfreie Rücklage einzustellen.[24)]

Gemeinsames Merkmal all dieser "steuerfreien" Rücklagen ist es, daß sie innerhalb gesetzlich bestimmter Fristen wieder gewinnerhöhend aufgelöst werden müssen. So ist die "steuerfreie" Rücklage des

§ 3 AusfFördG "in den auf ihre Bildung folgenden zehn Wirtschaftsjahren in gleichen Teilbeträgen aufzulösen";

§ 5 UmwStG "in den auf die Bildung folgenden drei Wirtschaftsjahren mit mindestens je einem Drittel gewinnerhöhend aufzulösen";

§ 74 EStDV "spätestens bis zum Ende des auf die Bildung folgenden sechsten Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen";

§ 34d EStG "vom dritten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahr an jährlich mit je einem Fünftel gewinnerhöhend aufzulösen";

§ 1 Abs.1 Ziff.2 EntwStG "vom sechsten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahr an jährlich mit mindestens einem Sechstel gewinnerhöhend aufzulösen";

§ 6a Abs.4 EStG "in den auf die Bildung folgenden vier Wirtschaftsjahren mit mindestens je einem Viertel, spätestens jedoch bei Wegfall der Pensionsverpflichtung gewinnerhöhend aufzulösen";

§ 17 BHG 1962 "in den Wirtschaftsjahren, die nach dem 31. Dezember 1965 enden, mit mindestens je einem Viertel gewinnerhöhend aufzulösen".

Daraus folgt, "daß für den Betrieb durch Bildung derartiger Rücklagen keine endgültige Steuerersparnis, sondern lediglich eine Steuerverschiebung auf spätere Perioden eintritt."[25) 26)]

Diese sog. "steuerfreien" Rücklagen bilden daher gewissermaßen das Gegenstück zu den vorstehend anhand einiger Beispiele dargestellten Bewertungs- und Abschreibungswahlrechten. Diese bisher behandelten Wahlrechte bieten dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, steuermindernde Tatsachen - nämlich Abschreibungsbeträge - aus der Zukunft in die Gegenwart vorzuziehen. Ein insoweit mit den Abschreibungswahlrechten verwandtes Instrument findet sich übrigens noch in einer weiteren Gruppe von Passivierungswahlrechten, die wegen ihrer Aufwandsbezogenheit nicht mit den "steuerfreien" Rücklagen verwechselt werden dürfen. Dabei handelt es sich um die wahlweise Bildung von Rückstellungen, als deren markanteste Beispiele hier der § 6a EStG (Rückstellungen für Pensionsanwartschaften) und das Urteil des BFH vom 15. Februar 1955 (Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung) genannt seien.[27)] Auch mit Hilfe dieser Rückstellungen lassen sich Aufwendungen, die steuerlich sonst erst in späteren Perioden berücksichtigt würden, bereits in der Gegenwart geltend machen. Durch die Bildung "steuerfreier" Rücklagen ist es dagegen umgekehrt möglich, bestimmte Erträge (etwa § 5 UmwStG oder § 6a Abs.4 EStG) oder einen Teil des erzielten Gewinnes (etwa § 74 EStDV oder § 17 BHG 1962) - also steuererhöhende Umstände - mit steuerlicher Wirkung von der Gegenwart in die Zukunft zu verlagern.

Darf der Steuerpflichtige einen Teil seines Gewinnes in eine derartige Rücklage einstellen, so kann er dadurch erreichen, daß dieser Teil zunächst steuerfrei bleibt. Da diese Rücklage dann jedoch später nach einem gesetzlich festgelegten Terminplan wieder gewinnerhöhend aufgelöst werden muß, kann die Bildung von "steuerfreien" Rücklagen im Ergebnis ebenfalls lediglich dazu benutzt werden, einer augenblicklichen Gewinnbesteuerung zu Lasten späterer Perioden auszuweichen.

Der oben angesprochene § 17 BHG 1962 soll hier wegen seiner besonderen Aktualität - gewissermaßen stellvertretend für die

ganze Gruppe dieser Wahlrechte - als interessantes Beispiel einer "steuerfreien" Rücklage kurz etwas genauer behandelt werden. Wie eingangs schon erwähnt, wurde diese neue Vorschrift in das Berlinhilfegesetz eingefügt, um eine weitere Aufwärtsentwicklung der Berliner Wirtschaft sicherzustellen. Neben den zahlreichen anderen Steuerprivilegien, die dem gleichen Ziele - wenn auch mit anderen Mitteln[28] - dienen, hielt der Gesetzgeber im Interesse eines möglichst gleichgewichtigen Wachstums der Berliner Wirtschaft auch eine steuerliche Begünstigung der Lagerhaltung in Berlin (West) für zweckmäßig.[29] Diesem Ziel soll also der § 17 BHG 1962 dienen, der es bilanzierenden Steuerpflichtigen mit einer Betriebsstätte in Berlin (West) gestattet, in den Wirtschaftsjahren, die in den Kalenderjahren 1962 und 1963 enden, eine gewinnmindernde Rücklage bis zur Höhe von je 7,5% des in der Bilanz ausgewiesenen Wertes des in Berlin befindlichen Vorratsvermögens zu bilden. Die beiden Wahlentscheidungen, die der Steuerpflichtige damit treffen kann, sind jedoch nicht völlig unabhängig voneinander. Es wird nämlich weiter vorgeschrieben, daß die Rücklage am Ende des zweiten Jahres 15% des Bilanzwertes der dann in Berlin vorhandenen Vorräte nicht übersteigen darf.

Wegen dieser Begrenzung handelt es sich bei der zweimaligen Wahlmöglichkeit des § 17 BHG 1962 keineswegs nur um eine einfache Häufung eines steuerlichen Wahlrechtes. Es besteht vielmehr die Möglichkeit, daß sich das Wahlrecht verbraucht, so daß dem Steuerpflichtigen im Zweitjahr keine Wahl mehr bleibt. Dabei hat der Steuerpflichtige es hier insofern mit einem besonderen Fall einer Kombination steuerlicher Wahlrechte zu tun, als er durch seine tatsächlichen Gestaltungen - nämlich Aufbau oder Abbau des Lagers - auf den Grad dieses Verbrauchs Einfluß nehmen kann. Sinkt sein Lagerbestand, nachdem er im Erstjahr eine Rücklage in der zulässigen Höhe von 7,5% gebildet hat, in der Bilanz des Zweitjahres wertmäßig ab, so schrumpft damit auch der Entscheidungsspielraum dieses Jahres. Fällt sein Lagerbestand beispielsweise um 50% oder mehr, so verbleibt ihm im zweiten Jahr überhaupt keine Wahlmöglichkeit. Nur wenn der Lagerwert im Laufe des zweiten Jahres steigt oder wenigstens

gegenüber dem Vorjahr unverändert bleibt, besteht keine Abhängigkeit der zweiten von der ersten Wahlentscheidung.

Mit dieser Ausgestaltung des Wahlrechtes sollte zweierlei erreicht werden. Indem die Bildung der Rücklage auf zwei Jahre verteilt wurde, sollte die Wirtschaft offenbar angeregt werden, die Lagerbestände in der Zwischenzeit noch weiter aufzustocken; durch die endgültige Begrenzung der Rücklage auf 15% des Bilanzwertes des zweiten Jahres sollte ferner ein Lagerabbau in der Zwischenzeit möglichst verhindert werden.

Soweit die für den Steuerpflichtigen positive Seite dieser Vorschrift. Die Kehrseite der Medaille besteht nun darin, daß auch im § 17 BHG 1962 die Auflösung einer einmal gebildeten Rücklage zwingend vorgeschrieben wird; und zwar muß die am 31. Dezember 1963 vorhandene Rücklage bereits nach zwei Freijahren in den dann folgenden vier Jahren "mit mindestens je einem Viertel" gewinnerhöhend aufgelöst werden. Wenn im § 17 BHG 1962 lediglich von einer Mindestauflösung die Rede ist, so ist aus dieser Formulierung zu entnehmen, daß es hier einige Folgewahlrechte zu beachten gilt.[30)] Die Auflösung einer einmal gebildeten Rücklage entzieht sich nicht jeglicher Beeinflussung durch den Steuerpflichtigen. Da der Gesetzgeber nur die letzten Termine nennt, bis zu denen die Auflösung spätestens erfolgen muß, ist der Pflichtige in diesen Grenzen frei und kann sich für eine vorzeitige Auflösung entschließen, wenn ihm dies - etwa zum Ausgleich eines steuerlichen Verlustes - zweckmäßig erscheint. Dadurch, daß der Pflichtige also noch nach Bildung der Rücklage in gewissem Umfang auf die weitere steuerliche Behandlung dieses Vorgangs Einfluß nehmen und die Nachversteuerung in das Jahr legen kann, in dem ihm dies besonders vorteilhaft erscheint,erhält dieses Wahlrecht eine zusätzliche Elastizität, die von vielen betroffenen Betrieben sicherlich positiv bewertet wird.

An der grundlegenden Tatsache, daß der § 17 BHG 1962 ein echtes materielles Wahlrecht beinhaltet, wird aber durch diese Elastizität nichts geändert, da die einmal steuerfrei entstandene Rücklage auf jeden Fall wieder steuerwirksam aufgelöst

werden muß. Auch für dieses Wahlrecht gilt daher vieles, was oben beispielsweise zu § 16 BHG 1962 bereits ausgeführt wurde: Bei Wahlausübung läßt sich auch hier nicht mit Sicherheit überschauen, welche Entscheidung auf lange Sicht den größeren Steuervorteil zur Folge hat. Da mit Hilfe des § 17 BHG 1962 letztlich Gewinne nur aus den Jahren 1962 und 1963 in die Jahre 1966 bis 1969 verlagert werden können[31)] und da außerdem keineswegs sicher ist, daß die Steuerbelastung in diesen Jahren geringer sein wird, bietet dieses Wahlrecht eigentlich keine allzu verlockenden Chancen. Dennoch nehmen die Steuerpflichtigen - wie eingangs schon erwähnt - auch diese Möglichkeit einer relativ kurzfristigen Hinauszögerung der Steuerzahlung in regem Maße wahr.[32)]

- § 8 WoPG -

Als weiteres Beispiel für gesetzliche Wahlrechte sei hier das Wahlrecht des § 8 WoPG erwähnt, also ein Wahlrecht, das sich zwar nicht direkt in einem Steuergesetz findet, das aber dennoch für die Einkommensteuer von erheblicher Bedeutung ist. Auf Grund dieser Vorschrift dürfen die Steuerpflichtigen nämlich für alle Aufwendungen, die nach § 10 Abs.1 EStG als Sonderausgaben abzugsfähig oder nach dem Wohnungsbau-Prämiengesetz prämienbegünstigt sind, wählen, welche dieser beiden Vergünstigungen sie geltend machen wollen. Praktische Bedeutung hat diese auch im Gesetz ausdrücklich als Wahlrecht bezeichnete Regelung heute vornehmlich für die Beiträge an Bausparkassen zur Erlangung von Baudarlehen, die entweder nach § 10 Abs.1 Ziff.3 EStG oder nach § 2 Abs.1 Ziff.1 WoPG begünstigt werden.[33)]

Beide Vorschriften dienen der Förderung des Sparens für den Bau oder den Erwerb eines Eigenheimes, einer Eigentumswohnung usw., also der Bildung von Eigentum in privater Hand. Dabei soll die Gewährung von Prämien nach dem Wohnungsbau-Prämiengesetz vor allem die Bezieher kleiner und mittlerer Einkommen zum Sparen anregen, bei denen sich eine steuerliche Berücksichtigung der Sparbeiträge im Rahmen der Sonderausgaben infolge der

Freibeträge und des progressiven Tarifs der Einkommensteuer gar nicht oder nur unbedeutend auswirken würde.

Das Nebeneinander der beiden begünstigenden Normen, das dann zum Wahlrecht des § 8 WoPG führte, ist mithin aus der richtigen Erkenntnis entstanden, daß die Abzugsmöglichkeit im Rahmen der Sonderausgaben insofern unbefriedigend ist, als hier gleiche Sparleistungen ungleich belohnt werden. Nach § 10 EStG werden bestimmte Aufwendungen - darunter auch die hier interessierenden Bausparkassenbeiträge - aus wirtschafts- und sozialpolitischen Gründen im Rahmen gewisser Höchstbeträge als Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen. Sie mindern damit folglich bereits den zu versteuernden Einkommensbetrag, nicht erst die Einkommensteuer. Diese Art der Berücksichtigung führt aber infolge der tariflichen Freibeträge sowie der progressiven Ausgestaltung des Einkommensteuertarifes zu erheblichen Unterschieden in der steuerlichen Auswirkung je nach der Höhe des zu versteuernden Einkommensbetrages. Derselbe Aufwandsbetrag ist mit einer wesentlich höheren Steuereinsparung verbunden, wenn er von einem hohen Einkommen abgezogen werden kann, als wenn er nur ein geringes Einkommen mindert. Während in der Spitze der Progression bei sehr hohen Einkommen über 50% des aufgewendeten Betrages an der Einkommensteuer gespart werden, kann der Abzug im anderen Grenzfall zu überhaupt keiner Steuerermäßigung führen, nämlich dann, wenn die Einkommensfreibeträge ohnehin nicht überschritten werden.

Diese Auswirkungen sind zweifellos in hohem Maße ungerecht und unsozial. Gleiche Leistungen werden nämlich durch diese Präferenztechnik vom Gesetzgeber nicht nur ungleich belohnt; darüber hinaus werden gerade diejenigen stärker gefördert, denen die Leistung infolge ihres höheren Einkommens leichter fällt und die wahrscheinlich ohnehin einen Teil ihres Einkommens gespart hätten. Sie werden daher den gesparten Einkommensteil nur in der steuerlich privilegierten Form anlegen, um in den Genuß der Vorteile zu kommen. Demgegenüber werden diejenigen Steuerpflichtigen, für die die Aufwendungen wirklich mit einem spürbaren Opfer verbunden sind, nur mit einer geringen Steuerer-

sparnis honoriert oder im Grenzfall sogar überhaupt nicht bedacht.[34)]

Dieser oft kritisierte Mangel unserer einkommensteuerlichen Präferenztechnik[35)] sollte durch die Gewährung von Prämien zumindest für die Beiträge an Bausparkassen in gewissem Umfange beseitigt werden. Die Prämiierung stellt sicher, daß auch der kleine Einkommensbezieher, der keine oder nur eine geringe Einkommensteuer zu leisten hat, in den Genuß eines Vorteils kommt, der mindestens 25% der aufgewendeten Sparbeiträge ausmacht. Insoweit bedeutet die Einführung der Wohnungsbauprämien einen echten Fortschritt. Dieser Fortschritt wird jedoch dadurch fragwürdig, daß neben den Prämien der Sonderausgabenabzug beibehalten worden ist und beide Vergünstigungen durch das behandelte Wahlrecht des § 8 WoPG miteinander verknüpft worden sind. Durch Abzug der Bausparbeiträge als Sonderausgaben kann der Steuerpflichtige bei einem hohen Einkommen einen erheblich höheren Vorteil erlangen als derjenige, der auf die Prämie angewiesen bleibt. Die Ungleichheit bleibt also erhalten. Dazu kommt aber noch, daß die Wohnungsbauprämie sogar neben der vollen Ausnutzung der Sonderausgabenhöchstbeträge durch andere Aufwendungen i.S. des § 10 Abs.1 Ziff.2 EStG (z.B. Lebensversicherungsprämien) beansprucht werden kann. Lediglich eine Aufteilung der geleisteten Bausparkassenbeiträge in der Weise, daß für einen Teil die Prämie beantragt und der Rest als Sonderausgaben geltend gemacht wird, ist nicht zulässig.[36)] Die Prämie kann also nicht nur dem kleinen Sparer zugute kommen, sondern auch demjenigen, der sich durch andere Sonderausgaben bereits erhebliche Steuervorteile verschafft hat. Dieses Ergebnis mag sicherlich im Interesse der Förderung des Wohnungsbaues liegen; die durch die Präferenztechnik unseres Einkommensteuergesetzes geschaffene Ungleichmäßigkeit in der Privilegierung bleibt insoweit jedoch bestehen.

Die hier erhobenen Einwände gegen die ungleichmäßige Privilegierung des Sparens können nun allerdings nur so lange aufrechterhalten werden, als man im Einkommen den besten Maßstab für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Steu-

erpflichtigen sieht. "Will man im Einkommen die steuerliche Leistungsfähigkeit der Individuen treffen, so kann dabei offensichtlich die aktuelle Einkommensverwendung keine Rolle spielen."[37] Soweit das Sparen in Abweichung von diesem Grundsatz aus wirtschafts- oder sozialpolitischen Gründen besonders gefördert werden soll, wird man dann fordern müssen, daß die dazu notwendigen speziellen steuerlichen Vorschriften so ausgestaltet werden, daß dadurch die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht außer Kraft gesetzt wird.

Die These, daß das Einkommen der beste Maßstab für die Leistungsfähigkeit sei, ist jedoch keineswegs unbestritten. Von namhaften Autoren wird vielmehr mit beachtlichen Gründen die gegenteilige Ansicht vertreten, aus dem Postulat der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit folge gerade, daß nur der "dem Konsum gewidmete Teil des Einkommens, der die Höhe des Lebensstandards bestimmt, zur Besteuerung heranzuziehen, Ersparnisse also von der Steuer zu befreien, rückgängig gemachte Ersparnisse in die Besteuerung einzubeziehen"[38] seien. Diese u.a. auch von Pigou vertretene Auffassung geht zurück auf J.St. Mill, der auf Grund einer eingehenden Analyse zu dem Ergebnis kommt: "Keine Einkommensteuer ist wirklich gerecht, von der die Ersparnisse nicht ausgenommen werden."[39]

Diese Behauptung wird vornehmlich mit dem Argument begründet, daß insoweit, als das Einkommen gespart wird, auf dessen Nutzen zunächst verzichtet werde, und daß erst die später konsumierten Erträge der Ersparnisse zu einer Nutzenentschädigung führten. Wenn daher sowohl die Ersparnisse selbst als auch deren Erträge zur Einkommensteuer herangezogen würden, so würde hier eine Doppelbelastung erfolgen, die den Sparer benachteilige.

Wenngleich sich nicht leugnen läßt, daß auch der Verbrauch, der hier zum Maßstab der Leistungsfähigkeit gemacht wird, in gewissen Grenzen ein Indiz für die Leistungsfähigkeit sein kann, so übersieht diese Argumentation jedoch, daß auch schon das Sparen selbst ein Bedürfnis befriedigt; beispielsweise vermag es ein "Gefühl höherer Sicherheit und Geborgenheit zu

geben".[40] Es erscheint daher eine Fehleinschätzung des Sparens, wenn dieses lediglich als Nutzenverzicht gedeutet wird. Außerdem wird keineswegs notwendig nur im Hinblick auf spätere Erträge gespart. Beim Horten handelt es sich beispielsweise um eine Sparform, in der das Sparen allein aus der Liquiditätspräferenz erklärt werden kann.

Nimmt man aber trotz dieser Bedenken einmal an, die von Haller und anderen vertretene Auffassung sei zutreffend und der private Verbrauch repräsentiere die Leistungsfähigkeit tatsächlich besser, so würden die oben erhobenen Einwendungen gegen das Wahlrecht des § 8 WoPG und die ungleichmäßige Prämiierung gleicher Sparleistungen hinfällig. Im Gegenteil müßte dann gerade gefordert werden, alle anderen Formen des Sparens ebenfalls aus der Besteuerung herauszunehmen und die Beschränkung der Abzugsmöglichkeit im Rahmen der Sonderausgaben aufzuheben. Die besondere Behandlung des Bausparkassensparens wäre dann nicht länger eine Privilegierung, sondern die allgemein für alle Sparformen anzustrebende Lösung. Alle anderen Sparformen wären so lange diskriminiert, als sie nicht dem Bausparen gleichgestellt wären.

Nach diesem Exkurs in den Bereich des Normativen bleibt zum empirischen Wahlrecht des § 8 WoPG noch festzustellen, daß es sich hierbei um ein formelles Wahlrecht handelt, denn an die Stelle des Wahlrechtes hätte eine amtliche Ermittlungspflicht treten können. Dann hätte nicht der Steuerpflichtige, sondern das Finanzamt von Amts wegen feststellen müssen, ob sich die Prämiengewährung oder der Sonderausgabenabzug im konkreten Fall günstiger auswirkt.

An dieser Beurteilung wird dadurch nichts geändert, daß der Steuerpflichtige die Wahl schon im Laufe des Jahres treffen kann, bevor sich übersehen läßt, welche Entscheidung zum günstigeren Ergebnis führt, und daß er an diese Wahl dann unbedingt gebunden bleibt.[41] Das Gesetz zwingt nämlich nicht dazu, beispielsweise schon im Lohnsteuerverfahren einen Antrag auf Berücksichtigung von prämienbegünstigten Aufwendungen als Sonderausgaben zu stellen. Dieser Antrag kann auch noch im

Lohnsteuerjahresausgleich oder bei der Veranlagung zur Einkommensteuer gestellt werden. Dann läßt sich aber die Auswirkung der einen oder anderen Wahl relativ risikolos überschauen.[42)]

Etwas anders liegt es allerdings, wenn die im Abschnitt 26 Abs.5 WoPR niedergelegte Auslegung zutreffend sein sollte, nach der eine einmal getroffene Wahl auch dann nicht geändert werden darf, wenn sich auf Grund einer späteren Rechtsmittelentscheidung oder Betriebsprüfung ergibt, daß eine andere Wahl für den Berechtigten günstiger gewesen wäre. Dann läge nämlich insoweit ein Element des Risikos in der hier verlangten Entscheidung, die dieses prinzipiell rein formelle Wahlrecht doch in die Nähe der materiellen Wahlrechte bringen würde. Auf Grund der Rechtsprechung zum § 32b EStG 1951, die unten im Zusammenhang mit dem Tarifwahlrecht des § 19 Abs.4 KStG noch näher behandelt werden wird,[43)] muß diese einengende Auslegung der Richtlinien jedoch als mit dem Gesetz unvereinbar angesehen werden, so daß es bei dem oben ausgesprochenen Urteil bleibt: Im § 8 WoPG handelt es sich um ein formelles Wahlrecht.

- § 30 ErbStG -

Alle bisher behandelten Wahlrechte betrafen die Einkommensteuer; als Beispiel dafür, daß der Gesetzgeber auch in anderen Steuergesetzen mit Wahlrechten arbeitet, sei hier die Besteuerung der Renten nach dem Erbschaftsteuergesetz genannt, weil im § 30 ErbStG ebenfalls ausdrücklich von einer Wahl des Steuerpflichtigen gesprochen wird. Nach dieser Vorschrift darf der Steuerpflichtige, der durch Erbgang oder im Wege der Schenkung eine Rente oder andere wiederkehrende Nutzungen oder Leistungen erwirbt, entscheiden, ob er die Erbschaftsteuer sofort vom gesamten Kapitalwert oder aber jährlich im voraus von dem jeweiligen Jahresbetrag der Rente entrichten will.

In dieser Regelung begegnen wir einem materiellen Wahlrecht, denn die hier geforderte Entscheidung ist mit einem Risiko für

den Steuerpflichtigen behaftet. Während nämlich bei sofortiger Entrichtung der Steuer der Kapitalwert aller Nutzungen gemäß § 16 BewG unter Zugrundelegung der wahrscheinlichen Lebenserwartung des Berechtigten ermittelt wird, ist die Steuer im Falle der Verrentung entsprechend seiner tatsächlichen Lebensdauer zu erheben. Übersteigt nun die tatsächliche die im § 16 BewG angenommene wahrscheinliche Lebensdauer, so führt die ratenweise Zahlung der Erbschaftsteuer zu einer Mehrbelastung gegenüber der sofortigen Entrichtung der vollen Steuer. Diesem Nachteil steht jedoch ein oft nicht unbedeutender Vorteil gegenüber. Die Rechtsprechung[44)] hat nämlich die vom Jahreswert einer Rente erhobene Erbschaftsteuer als dauernde Last i.S. des § 10 Abs.1 Ziff.1 EStG anerkannt, so daß diese Beträge bei der Einkommensteuer als Sonderausgaben abgezogen werden können, während die Erbschaftsteuer im allgemeinen nicht abzugsfähig ist. Diese Abzugsmöglichkeit im Rahmen der Sonderausgaben, durch die eine auch heute noch in Höhe des Rentenertragsanteils bestehende Doppelbelastung der Rente durch die Einkommen- und Erbschaftsteuer etwas gemildert wird, wird die Steuerpflichtigen in der Mehrzahl der Fälle dazu veranlassen, die Erbschaftsteuer vom Jahreswert der Rente zu zahlen.[45)]

Oft wird der Steuerpflichtige aber überhaupt nicht in der Lage sein, die Erbschaftsteuer auf den Kapitalwert von Bezügen, die ihm erst wesentlich später zufließen, sofort voll zu begleichen, ohne sich verschulden zu müssen. Schon aus diesem Grunde wird er dann - mehr oder weniger gezwungen - von dem ihm im § 30 ErbStG eingeräumten Wahlrecht in der Weise Gebrauch machen, daß er sich für die ratenweise jährliche Zahlung entscheidet.

Hier wird an einem Beispiel deutlich, daß ein im Gesetz vorgesehenes Wahlrecht zunächst immer nur eine allgemeine Möglichkeit zur Wahl eröffnet, dem Steuerpflichtigen im konkreten Einzelfall jedoch nicht notwendig einen Entscheidungsspielraum garantiert. Diese Erkenntnis zwingt zu der Unterscheidung von potentiellen und effektiven Wahlrechten. Die im Gesetz veran-

kerten Wahlrechte bieten zunächst nur abstrakte Wahlmöglichkeiten an (potentielle Wahlrechte); erst die tatsächlichen Umstände des Einzelfalles lassen daraus für den einzelnen Steuerpflichtigen ein effektives Wahlrecht werden. Lassen die Tatsachen dagegen nur eine bestimmte Entscheidung zu, so konkretisiert sich das potentielle nicht zu einem effektiven Wahlrecht. Trotz des potentiellen, gesetzlichen Wahlrechtes bleibt dem Steuerpflichtigen dann keine Wahl.

Übertragen auf den hier behandelten Fall des § 30 ErbStG folgt daraus: Hat der Steuerpflichtige nicht die zur sofortigen Vollablösung der Erbschaftsteuer erforderlichen Mittel und kann er sich diese auch nicht im Kreditwege beschaffen, so braucht er überhaupt keine Überlegungen darüber anzustellen, welche der beiden Besteuerungsarten ihn weniger belastet; denn effektiv bleibt ihm keine Wahl. Er muß die jährliche Belastung durch die Erbschaftsteuer auf sich nehmen.

- §§ 199 und 199a LAG -

Dem § 30 ErbStG verwandte Wahlrechte finden sich auch in anderen Steuergesetzen, wenn es um die Ablösung von einmaligen Abgaben geht, die ratenweise während eines längeren Zeitraumes zu entrichten sind; das sind die Lastenausgleichsabgaben[46)] und in Berlin der Baunotgabe-Verpflichtungsbetrag. Im einzelnen lassen sich folgende Ablösungsarten unterscheiden:

(1) Vollablösung, d.h. volle Tilgung der Abgabe durch Vorausentrichtung aller noch nicht fälligen Raten;

(2) Teilablösung, d.h. Tilgung eines Teilbetrages aller noch nicht fälligen Raten; der verbleibende Rest ist laufend weiter zu entrichten;

(3) Ratenablösung, d.h. Tilgung der noch nicht fälligen Raten eines bestimmten Zeitraumes durch Vorausentrichtung des Ablösungswertes dieser Raten;

(4) Abkürzung der Laufzeit, d.h. vorzeitige Tilgung der noch nicht fälligen Raten eines bestimmten Zeitraumes durch laufende Entrichtung eines Abkürzungszuschlages zu den gesetzlich fälligen Beträgen.

Während die zu (1) bis (3) genannten Formen der Ablösung bis vor kurzem bei allen drei Lastenausgleichsabgaben (§ 199 LAG) und der Baunotabgabe (§ 19 Abs.2 des Zweiten Vermögensbesteuerungsgesetzes) zulässig waren, bestand die Möglichkeit der Laufzeitabkürzung lediglich für die Vermögensabgabe (§ 199a LAG) und auch für diese nur sehr befristet. Nachdem die Ratenablösung neuerdings[47] abgeschafft worden ist, können die vier genannten Abgaben heute nur noch im Wege einer Voll- oder Teilablösung vorzeitig getilgt werden.

Alle vier Ablösungsmöglichkeiten sind im Interesse einer schnelleren Abwicklung dieser verrenteten, einmaligen Abgaben entwickelt worden. Eine solche Beschleunigung ist vornehmlich für die Lastenausgleichsabgaben von größter Bedeutung, weil die außerordentlich lange Laufzeit des Lastenausgleichs dazu führt, daß auch die Entschädigungsleistungen teilweise erst sehr spät erfolgen können, oft so spät, daß nicht mehr die Geschädigten selbst, sondern nur noch deren Erben in den Genuß der Leistungen kommen.

Im Hinblick auf diesen Zusammenhang zwischen der Leistungs- und der Abgabenseite des Lastenausgleichs war einerseits ein möglichst früher Abgabetermin wünschenswert. Andererseits wäre eine sofortige Fälligstellung einer einmaligen Abgabe von der Höhe etwa der Vermögensabgabe aber mit Wirtschaftsstörungen größten Ausmaßes verbunden und überhaupt nur dann zu verwirklichen gewesen, wenn man auf eine Abgabe in Geld zugunsten einer Substanzabgabe verzichtet hätte, weil eine kurzfristige, zwangsweise Liquidierung von ungeheuren Vermögenswerten zu unabsehbaren Preisstürzen und schweren Erschütterungen der Wirtschaft geführt hätte. Aus diesen Überlegungen entschloß sich der Gesetzgeber zur Verrentung der Abgaben.[48] Gleichzeitig suchte er aber all die Abgabepflichtigen, die zu einer

schnelleren Leistung in der Lage sind, durch die Einräumung von gewissen Vergünstigungen zu einer vorzeitigen Tilgung noch nicht fälliger Beträge zu veranlassen.[49] So konnten die Lastenausgleichsabgaben bis zum 31. Dezember 1955 voll, teil- oder ratenweise unter Zugrundelegung eines Abzinsungssatzes von 10% abgelöst werden. Vom 1. Januar 1956 an galt dann ein Zinssatz von 8%, der mit Wirkung ab 1. April 1962 erneut in Anpassung an die veränderte Lage des Kapitalmarktes auf 6,5% herabgesetzt wurde.[50]

Nun ist jedoch für die Entscheidung darüber, ob eine Ablösung vorteilhaft ist, nicht nur die relativ günstige Höhe des Ablösungszinssatzes maßgebend. Daneben bleibt zu beachten, daß der Ablösungsbetrag bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer in der Regel nicht abzugsfähig ist (§ 211 LAG und § 15 der 1. Abgaben DV-LA),[51] während die einzelnen Raten wenigstens teilweise, nämlich mit ihrem jeweiligen Zinsanteil abgesetzt werden dürfen.

Dieser Unterschied ist für die Vermögensabgabe insofern außerordentlich wichtig, als bei ihr - im Gegensatz zu den übrigen Lastenausgleichsabgaben - der in den laufenden Zahlungen enthaltene Zinsanteil im Rahmen der Einkommensbesteuerung lediglich pauschal je nach der Vermögensart durch den Abzug von 1/3 oder 1/4 der Vierteljahresbeträge berücksichtigt wird. Wird nun durch die vorzeitige Zahlung der Vermögensabgabe mehr als 1/3 oder 1/4 der noch ausstehenden Raten eingespart, so kommt zu dem Vorteil bei der Vermögensabgabe selbst ein weiterer Vorteil bei der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer hinzu, weil insoweit eine Scheingewinnbesteuerung vermieden wird. Ist die Einsparung dagegen geringer als 1/3 bzw. 1/4 des Nominalbetrages der abgelösten Raten, so wird diese Einsparung ganz oder teilweise durch eine höhere Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer aufgehoben. Die Nichtabzugsfähigkeit des Ablösungsbetrages hat dann nämlich zur Folge, daß durch die Vorausentrichtung der Vermögensabgabe ein Teil des pauschalierten Zinsabzugs verlorengeht.

Die Ablösung der Vermögensabgabe kann sich also im Bereich der

Einkommensbesteuerung entweder positiv oder negativ auswirken. Diesen Sachverhalt, auf den z.B. Kaiser[52] bereits 1952 aufmerksam gemacht hat und auf den in neuerer Zeit z.B. Piper[53] wieder hingewiesen hat, gilt es bei der Entscheidung darüber, ob und wie die Vermögensabgabe abgelöst werden soll, zu beachten.

Anders als bei der Vermögensabgabe ergeben sich bei der Hypotheken- und Kreditgewinnabgabe hinsichtlich der einkommensteuerlichen Behandlung keine besonderen Probleme, da bei diesen beiden Abgaben nur die tatsächlich geleisteten Zinsanteile abzugsfähig sind. Soweit diese durch die Ablösung nicht wegfallen, bleiben sie abzugsfähig.[54]

Neben der Besonderheit bei der einkommensteuerlichen Auswirkung der Ablösung der Vermögensabgabe ist selbstverständlich für die Entscheidung über die Ablösung aller Abgaben die Beurteilung der weiteren wirtschaftlichen und politischen Entwicklung maßgebend. Folglich ist auch diese Wahlentscheidung kein reines Rechenexempel, sondern mit einem Element des Risikos belastet.

Von entscheidender Bedeutung ist aber stets die Liquiditätslage des Pflichtigen, denn erst sie bestimmt, inwieweit das potentielle Ablösungswahlrecht zu einem effektiven Wahlrecht wird. Da bei allen drei Ablösungsarten des § 199 LAG für die Vorausentrichtung der Abgaben ein einmaliger, im Verhältnis zur einzelnen Rate größerer Betrag aufgebracht werden muß, durch den die Liquidität des Abgabepflichtigen erheblich belastet werden kann, schuf der Gesetzgeber nachträglich in dem durch das 8. ÄndGLAG neu eingefügten § 199a LAG für die Vermögensabgabe noch eine andere Möglichkeit der vorzeitigen Tilgung - ebenfalls mit dem Ziel, das Aufkommen zu beschleunigen.

Bedingt durch den wider Erwarten starken Aufschwung der deutschen Wirtschaft wurde damals der Plan diskutiert, die Vermögensabgabe wenigstens nachträglich noch in einem kürzeren Zeitraum abzuwickeln. Ein entsprechender Antrag war auch bereits im Parlament eingebracht, wurde aber in den Ausschußberatungen abgelehnt. Da nicht alle Abgabepflichtigen gleichmäßig an dem

konjunkturellen Aufschwung teilgenommen hatten, hielt der Ausschuß eine generelle Verkürzung der Laufzeit der Vermögensabgabe für nicht vertretbar. Als Ersatz schlug der Ausschuß eine freiwillige Abkürzung der Laufzeit vor; er schreibt dazu:

"Der Ausschuß hält aber den Grundgedanken der Anträge, ein höheres Aufkommen in den nächsten Jahren durch eine Verkürzung der Laufzeit der Vermögensabgabe zu erreichen, für richtig und das erstrebte Ziel für so wesentlich, daß er vorschlägt, durch Einfügung eines § 199a in das Gesetz die Möglichkeit für eine freiwillige Verkürzung der Laufzeit zu schaffen und zugleich zur Ausnutzung dieser Möglichkeit durch Gewährung einer Vergünstigung anzureizen, die der Vergünstigung für die bereits bestehenden Ablösungsmöglichkeiten entspricht."[55)]

Der Gesetzgeber machte sich also auch hier die Vorteile eines Wahlrechtes zunutze, indem er durch die Zusage steuerlicher Vorteile alle diejenigen Pflichtigen zu einer beschleunigten Leistung der Vermögensabgabe anzuregen versuchte, die dazu wirtschaftlich in der Lage waren. Um außerdem zu erreichen, daß sich die Pflichtigen möglichst bald entschieden, wurde die Möglichkeit der freiwilligen Laufzeitabkürzung befristet. Sie konnte frühestens mit Wirkung vom 1. April 1957 und spätestens mit Wirkung vom 1. April 1959 beantragt werden. In dem Antrag war ferner anzugeben, ob die Abkürzung 10 oder 15 Jahre betragen sollte. Ein anderer Abkürzungszeitraum war nicht zulässig, d.h. es konnten nur entweder alle nach der gesetzlichen Regelung erst ab 1. April 1964 oder ab 1. April 1969 fällig werdenden Raten vorzeitig entrichtet werden. Die an sich erst in den letzten 10 oder 15 Jahren fällig werdenden Beträge wurden in Form eines Abkürzungszuschlages zu den laufenden Vierteljahresbeträgen auf die verbleibende Laufzeit verteilt.

Die besonderen Vorzüge dieser Ablösungsart bestanden darin, daß es sich zunächst nur um ein Ablösungsversprechen handelte, das zudem nur nach und nach einzulösen war, so daß hierbei kein größerer einmaliger Kapitalbetrag benötigt wurde. Ein weiterer Vorteil lag darin, daß dem Abgabepflichtigen für die

gesamten vorzeitig zu tilgenden Raten ein Abzinsungssatz von 8% zugesichert wurde, so daß sich z.B. die ab 1. April 1962 wirksam gewordene Herabsetzung des Ablösungszinssatzes auf 6,5% für ihn nicht auswirkt. Der unter Verwendung eines Zinssatzes von 8% ermittelte Abkürzungszuschlag bleibt dadurch unverändert. Schließlich kommt noch hinzu, daß trotz dieser erheblichen Zinsersparnis der Abkürzungszuschlag im gleichen Verhältnis wie der eigentliche Vierteljahresbetrag bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer abzugsfähig ist.

Im Gegensatz zur Laufzeitabkürzung, die - wie oben bereits erwähnt - von vornherein befristet war, waren bzw. sind die anderen drei Ablösungsmöglichkeiten ursprünglich an keine Frist gebunden. Während die Ratenablösung neuerdings abgeschafft worden ist, werden die anderen beiden Möglichkeiten voraussichtlich während der gesamten Laufzeit der Abgaben erhalten bleiben. Bei diesen Ablösungsarten entfällt daher der Zwang, sich sofort oder innerhalb eines bestimmten Zeitraumes entscheiden zu müssen. Um nun auch im Bereich dieser Ablösungsarten einen wirksamen Anreiz für eine möglichst frühzeitige Ablösung zu bieten, ist die Vergünstigung allmählich eingeschränkt worden. Wie eingangs schon beschrieben, ist der Ablösungszinssatz für Lastenausgleichsabgaben, der ursprünglich 10% betrug, zunächst mit Wirkung ab 1. Januar 1956 auf 8% und ab 1. April 1962 weiter auf 6,5% herabgesetzt worden. Da der Ablösungsbetrag dadurch jeweils steigt, der Vorteil also verringert wird, geht von diesen Senkungen des Zinssatzes eine der Befristung im § 199a LAG vergleichbare Wirkung aus. Es liegt lediglich ein gradueller Unterschied insofern vor, als die sich bietenden Vorteile hier nicht vollständig wegfallen, sondern lediglich eingeschränkt werden. Mit dieser Maßnahme erinnert der Gesetzgeber ablösungswillige Pflichtige gewissermaßen an die Wahrnehmung der Möglichkeit und ruft dazu auf, die Entscheidung nicht länger hinauszuschieben.

Von der vorherigen Bekanntgabe der Herabsetzung des Zinssatzes versprach sich der Gesetzgeber eine in der Finanzpolitik als Ankündigungswirkung bekannte und schon von Pigou[56] als

"tax announcement effect" beschriebene Reaktion der Pflichtigen. Indem er die Einschränkung der Ablösungsvergünstigung vorher in Aussicht stellte, versuchte er bewußt, die Dispositionen der Pflichtigen zu beeinflussen, nämlich sie noch vor Auslaufen der jeweils gerade geltenden Norm zu einer vermehrten Ablösung anzuregen.

Ähnliche Wirkungen, wie sie sich der Gesetzgeber hier wünschte, können grundsätzlich immer dann auftreten, wenn die Steuerpflichtigen Veränderungen des Steuerrechts erwarten, etwa die Einführung oder die Aufhebung steuerlicher Vergünstigungen[57] oder die Änderung von Steuersätzen, was sich z.B. anhand der zahlreichen Änderungen des Körperschaftsteuertarifes in den letzten Jahren sehr deutlich zeigen läßt. Darauf wird bei der anschließenden Behandlung des Körperschaftsteuer-Tarifwahlrechtes zurückzukommen sein.

Da das Steuerrecht einem dauernden Wandel unterliegt, genügt es nicht, daß die Steuerpflichtigen sich bei ihren Dispositionen allein von der gerade geltenden steuerlichen Bestimmung leiten lassen; in ihre steuerliche Planung muß vielmehr "die künftige Entwicklung einbezogen werden."[58] Bei allen Entscheidungen, bei denen den steuerlichen Folgen eine besondere Bedeutung zukommt, gilt es auch das Risiko einer späteren Änderung der gerade geltenden steuerlichen Vorschriften abzuschätzen. Da das Verhalten der Steuerpflichtigen also notwendig erwartungs-orientiert ist, geht nicht nur von geltenden, sondern auch schon von erwarteten Normen eine Wirkung aus. Kuntze definiert daher in Anlehnung an Schmölders Signalwirkungen als "Modifikationen des menschlichen Verhaltens angesichts erwarteter oder geltender steuerlicher Bestimmungen."[59]

Der Einfluß derartiger Erwartungen wird nun offenbar dann besonders groß sein, wenn diese Erwartungen nicht nur in völliger Ungewißheit gründen und z.B. allgemeine Reformvorschläge oder Forderungen von Interessenverbänden die einzigen Anhaltspunkte sind, sondern wenn sie sich bereits auf eine konkrete Ankündigung des Gesetzgebers stützen können. Ist nämlich eine Gesetzesänderung bereits offiziell in Aussicht gestellt, so

kann diese Änderung ohne allzu großes Risiko allein durch die zeitliche Verschiebung von Maßnahmen zur Erlangung von Steuererleichterungen ausgenutzt werden.

Während derartige Reaktionen der Steuerpflichtigen in der Regel aber nur als mehr oder weniger unabänderliche Begleitumstände gesetzlicher Änderungen hingenommen werden, ist dieser Ankündigungseffekt im vorliegenden Fall der Herabsetzung des Ablösungszinssatzes bewußt in Rechnung gestellt und gerade von dieser Wirkung im Interesse politischer Ziele Gebrauch gemacht worden.[60] In einem Bericht der Bundesregierung[61] aus dem Jahre 1959 wird diese Absicht sogar deutlich ausgesprochen. Die Bundesregierung war damals wieder einmal ersucht worden, gesetzliche Vorschläge zur Abkürzung des Lastenausgleichs zu machen.[62] Gegen solche allgemeinen Maßnahmen hatte die Regierung jedoch nach wie vor Bedenken. Sie verwies daher statt dessen erneut auf die Möglichkeit einer freiwilligen Ablösung.

In diesem Zusammenhang wird in dem Bericht der Tatsache besondere Bedeutung beigemessen, daß die Ankündigung der Herabsetzung des Ablösungszinssatzes von 10% auf 8% zu einem sprunghaften Ansteigen der Ablösungen im Rechnungsjahr 1955 geführt habe. Das auf diese Weise erzielte vorzeitige Aufkommen schätzt die Bundesregierung auf 500 Millionen DM. Auf Grund dieses günstigen Ergebnisses der angekündigten Zinssenkung erwog die Bundesregierung schon damals eine erneute Herabsetzung des Ablösungszinssatzes, zumal der seinerzeit noch geltende Ablösungszinssatz von 8% für den Lastenausgleichsfonds ein beträchtliches Opfer darstellte, weil die Ausgleichsleistungen gleichzeitig am Kapitalmarkt wesentlich billiger vorfinanziert werden konnten. In dem oben bereits zitierten Bericht heißt es dann auf Seite 5 wörtlich: "Es kann erwartet werden, daß die Ankündigung einer erneuten Zinsherabsetzung zu einem erheblichen Mehraufkommen an Ablösungsbeträgen führen wird."

Nun läßt sich hier ex post relativ einfach nachprüfen, inwieweit diese Wünsche und Absichten des Gesetzgebers in Erfüllung gegangen sind. Auch insofern kommt den Ablösungswahlrechten des Lastenausgleichsgesetzes eine besondere Bedeutung zu.

Während man bei allen anderen Wahlrechten nur sehr schwer und meist überhaupt nur indirekt zu Aussagen darüber kommen kann, in welcher Weise die Pflichtigen steuerliche Wahlrechte ausgeübt haben, läßt sich hier allein aus der Statistik des Abgabenaufkommens ablesen, in welchem Umfang die angebotene Chance wahrgenommen worden ist.

Schon die Zusammenstellung der gesamten kassenmäßigen Einnahmen aller drei Lastenausgleichsabgaben zeigt einen deutlichen Höhepunkt des Aufkommens beim Übergang zum niedrigeren Ablösungszinssatz 1955/56 und deutet damit darauf hin, daß sich hier die zusätzlichen, durch die Zinssenkung angeregten Ablösungen ausgewirkt haben.

Kassenmäßiges Aufkommen
aller drei Lastenausgleichsabgaben insg.*)
(in Mill. DM)

	im Rechnungsjahr	im Kalenderjahr
1952	1.817,4	
1953	2.037,7	2.010,1
1954	2.228,1	2.188,3
1955	2.653,0	2.401,1
1956	2.179,6	2.438,0
1957	2.036,1	2.078,9
1958	2.213	2.072,2
1959	2.232	2.340
1960		2.023
1961		2.024
1962		2.093

*) Zahlen zusammengestellt aus den Statistischen Jahrbüchern für die Bundesrepublik Deutschland 1957 - 1963

Noch eindeutiger ergibt sich die Bedeutung dieser Zinssenkung jedoch aus einer Statistik der Ablösungen, in der die Wirkung der Verteuerung der Ablösung daraus abgelesen werden kann, daß

das Aufkommen im Jahr vor dem Inkrafttreten der ersten Herabsetzung des Ablösungszinssatzes das gesamte bis dahin erzielte Aufkommen weit übertraf und zugleich auch wesentlich höher lag als in irgendeinem späteren Jahr. An zweiter Stelle folgt dann das Jahr 1962, in dem die Ankündigung einer neuerlichen Verteuerung der Ablösung ebenfalls zu einem deutlichen Ansteigen des Ablösungsaufkommens geführt hat. Daneben zeigt sich hier interessanterweise, daß offenbar auch schon die oben erwähnte Diskussion um eine weitere Herabsetzung des Ablösungszinssatzes im Jahre 1959 zu einem steigenden Ablösungsaufkommen geführt hat.

Die Ablösungen der LA-Abgaben betrugen in Mill. DM *)

vom - bis	VA **)	HGA	KGA	insg.
1.9.52 - 31. 3.55	135	166	30	331
1.4.55 - 31. 3.56	338	234	15	587
1.4.56 - 31. 3.57	135	183	6	324
1.4.57 - 31. 3.58	42	85	3	130
1.4.58 - 31. 3.59	116(20)	111	59	286
1.4.59 - 31. 3.60	170(40)	151	45	366
1.4.60 - 31.12.60	111(41)	91	4	206
1.1.61 - 31.12.61	151(49)	112	6	269
1.1.62 - 31.12.62	272(49)	145	8	425
1.1.63 - 31.12.63	103(49)	78	3	184

*) Zahlen zusammengestellt aus den im Amtlichen Mitteilungsblatt des Bundesausgleichsamtes veröffentlichten Einnahmen- und Ausgabennachweisen des Ausgleichsfonds.

**) Diese Zahlen enthalten nach einer vom Bundesausgleichsamt erteilten Auskunft vom Rechnungsjahr 1958 an auch die Abkürzungszuschläge nach § 199a LAG mit den von mir in Klammern angegebenen Beträgen.

Aus den Zahlen der vorstehenden Tabelle ist nun aber nicht nur zu entnehmen, daß die Ankündigung der Zinssenkungen sich tat-

sächlich positiv auf das Aufkommen ausgewirkt hat und jeweils zu einem erheblichen Ansteigen des Ablösungsaufkommens geführt hat. Die Zusammenstellung zeigt vielmehr zugleich, daß von den verschiedenen Möglichkeiten einer freiwilligen Vorausentrichtung der Abgaben kein allzu großer Gebrauch gemacht worden ist. Vor allem im Vergleich mit dem oben angegebenen Gesamtaufkommen wird deutlich, daß den Ablösungen keine überragende Bedeutung zukommt. Die Vergünstigungen haben also insgesamt nicht den ursprünglich erhofften Effekt gehabt, das Aufkommen an Ausgleichsabgaben in großem Umfang in die ersten Jahre der Laufzeit des Lastenausgleichs vorzuverlegen.

Interessante Angaben zur Beurteilung des finanziellen Erfolges der Ablösungswahlrechte finden sich auch bei Ring,[63] der das bis zum 31. Dezember 1961 gemeldete Ablösungsaufkommen mit dem laufenden Aufkommen des Jahres 1961 verglichen hat. Die von ihm mitgeteilten Zahlen ergeben tabellarisch zusammengestellt das folgende Bild:

Insgesamt wurden bis zum 31. Dezember 1961 durch Ablösung von Lastenausgleichsabgaben 2.499 Mill. DM aufgebracht; davon entfielen auf die

VA	1.198 Mill. DM	(einschl. Abkürzungszuschläge nach § 199a LAG)
HGA	1.133 " "	
KGA	168 " "	

Demgegenüber beliefen sich die laufenden Zahlungen (ohne Ablösungen) im Jahre 1961 auf

VA	1.460 Mill. DM
HGA	210 " "
KGA	85 " "

Aus dieser Gegenüberstellung folgt, daß die einzelnen Abgaben in sehr unterschiedlichem Umfang abgelöst worden sind; während die gesamte Ablösungssumme bei der VA noch nicht einmal das laufende Aufkommen eines Jahres ausmachte, erreichte sie bei der KGA bereits etwa das Zweifache und bei der HGA sogar mehr als das Fünffache eines Jahresbetrages. Wie diese Zahlen zei-

gen, ist gerade die Vermögensabgabe, deren Ablösung sich besonders stark ausgewirkt hätte, nur in einem sehr bescheidenen Umfang vorzeitig getilgt worden. Nach den Angaben von Ring wurden bis zu dem genannten Stichtag etwa 14% aller VA- und KGA-Fälle, aber rund 25% aller HGA-Fälle durch Ablösung erledigt. Dazukommt noch, daß bei der VA wie bei der HGA lediglich die ganz kleinen Abgabeschulden oder nur Teilbeträge im Wege der Teil- oder Ratenablösung in einer Summe vorwegentrichtet worden sind, während die Schuldner größerer Beträge nur in relativ seltenen Ausnahmefällen von der Möglichkeit einer Vollablösung gemäß § 199 LAG Gebrauch gemacht haben, wodurch sich für diese beiden Abgaben ein sehr niedriger durchschnittlicher Ablösungsbetrag ergab.

An dieser bedauerlichen Tatsache hat sich im übrigen bis heute kaum etwas geändert, wie dies die in der nachstehenden Tabelle zusammengestellten Zahlen zeigen. Aus diesen durch Rückfrage beim Bundesausgleichsamt festgestellten Zahlen, die auf den Meldungen der 517 Finanzämter im Bundesgebiet einschließlich Berlin-West beruhen, lassen sich die durchschnittlichen Ablösungsbeträge für die einzelnen Abgaben errechnen. Diese Durchschnittswerte sind in der letzten Spalte der Tabelle ebenfalls eingetragen.

Aufstellung

über die Ablösung von LA-Abgaben nach § 199 LAG für die in der Zeit vom 1.9.1952 bis 19.3.1964 gemeldeten Fälle

Abgabe	Anzahl der Fälle	Betrag in DM	Durchschnittswert
VA	391.778	1.338.968.831,89	3.410,--
HGA	656.201	1.374.993.586,70	2.090,--
KGA	6.215	179.532.789,15	28.880,--

Diese Zahlen zeigen noch einmal mit aller Deutlichkeit, daß die Wahlmöglichkeiten des § 199 LAG nicht den gewünschten und erhofften Effekt gehabt haben. Es läßt sich zwar nicht bestreiten, daß diese Vorschrift zu einer gewissen Verwaltungsverein-

fachung beigetragen hat, da immerhin eine beachtliche Anzahl der Fälle vorzeitig erledigt werden konnte; der wichtigere und primär erhoffte finanzielle Erfolg ist aber ausgeblieben, weil dem Ausgleichsfonds vor den gesetzlichen Zahlungsterminen im allgemeinen nur ganz geringfügige Beträge im Wege der freiwilligen Ablösung zugeflossen sind.

Eine noch unbedeutendere Rolle hat allerdings die freiwillige zinsbegünstigte Abkürzung der Laufzeit der Vermögensabgabe nach § 199a LAG gespielt,[64] was um so erstaunlicher ist, als gerade diese Ablösungsart - wie oben dargestellt - ganz besondere Vorteile bot.

In einem in der zweiten Märzhälfte 1959, also kurz vor Auslaufen dieser befristeten Möglichkeit, veröffentlichten Artikel gab Ring[65] die Zahl der Abgabepflichtigen, die bis dahin von der Laufzeitabkürzung Gebrauch gemacht hatten, mit 1500 an, und zwar hatten sich davon 450 für eine Abkürzung um 10 Jahre und 1050 für eine Abkürzung um 15 Jahre entschieden. Ring teilt dort ferner mit, daß die Summe der vierteljährlichen Abkürzungszuschläge bei 2,7 Mill. DM liege, wovon 1,7 Mill. DM allein auf ein Großunternehmen entfielen, woraus folge, daß sich im wesentlichen nur ganz kleine Abgabeschuldner für eine schnellere Tilgung der Vermögensabgabe entschieden hätten.

Die endgültigen Zahlen nehmen sich zwar etwas günstiger aus, dennoch bleibt auch das Gesamtergebnis dieser befristeten Aktion enttäuschend. Insgesamt haben nach Angaben von Pellens[66] rund 3800 Abgabeschuldner die vom Gesetzgeber gebotene Chance wahrgenommen, wodurch sich zunächst ein jährliches Mehraufkommen von rund 49 Mill. DM ergab.

Der Abkürzungszuschlag belief sich nach § 2 der 21. Abgaben DV-LA je nach der Verkürzung der Laufzeit um 10 oder 15 Jahre und je nach dem Wirksamwerden am 10. Mai 1957 oder 10.Mai 1959 auf mindestens 34,47% und höchstens 143,06% des jeweiligen Vierteljahresbetrages. Wenn die Summe der Abkürzungszuschläge demgegenüber nur etwas über 3% des durchschnittlichen jährlichen Vermögensabgabe-Aufkommens (von rund 1,5 Mllrd. DM) beträgt,

so kommt dem mit § 199a LAG gemachten Versuch einer schnelleren Abwicklung der Vermögensabgabe in der Tat ebenfalls keine allzu große praktische Bedeutung zu.

- § 19 Abs.4 KStG -

Alle bisher behandelten Wahlrechte ließen den Steuerpflichtigen im wesentlichen nur auf die Steuerbemessungsgrundlage (§ 6 Abs.2 und § 7b EStG; §§ 82a und 82b EStDV; § 5 Erfinder VO; §§ 16 und 17 BHG 1962; § 8 WoPG) Einfluß nehmen, daneben auf die Veranlagungsart (§ 26 EStG) oder auf die Art der Steuerentrichtung (§ 30 ErbStG; §§ 199 und 199a LAG). Es bleibt nun noch zu zeigen, daß es auch Wahlrechte gibt, die das Mitspracherecht des Steuerpflichtigen sogar auf den Steuertarif ausdehnen, also denjenigen "Teil eines Steuergesetzes, der das Maß der steuerlichen Belastung wiedergibt."[67]

Hier sind das Tarifwahlrecht des § 32b EStG 1951, das allerdings nach kurzer Lebensdauer wieder abgeschafft wurde,[68] und das neuerdings eingeführte Tarifwahlrecht für personenbezogene Kapitalgesellschaften im § 19 Abs.4 KStG 1961 zu nennen. Nach § 32b EStG 1951 konnten Einkommensteuerpflichtige für ihre Einkünfte aus Gewerbebetrieb die Anwendung des Körperschaftsteuersatzes beantragen. Auf Grund des § 19 Abs.4 KStG können sog. personenbezogene Kapitalgesellschaften erstmals vom Veranlagungszeitraum 1961 an selbst entscheiden, ob für sie der Sondertarif für personenbezogene Kapitalgesellschaften oder der allgemeine Körperschaftsteuertarif 51/15, der bis dahin nur für die nicht personenbezogenen Kapitalgesellschaften galt, Anwendung finden soll. Nach der neuen gesetzlichen Regelung braucht eine personenbezogene Kapitalgesellschaft so lange nichts zu veranlassen, als sie weiter nach dem für personenbezogene Kapitalgesellschaften geltenden Sondertarif besteuert werden will. Erst wenn für sie der Normaltarif für Publikumsgesellschaften Anwendung finden soll, muß sie einen entsprechenden Antrag stellen, an den sie dann allerdings fünf Jahre gebunden bleibt. Da dieser Antrag außerdem bereits

innerhalb der Frist zur Abgabe der Steuererklärungen für den Veranlagungszeitraum zu stellen ist, für den die Besteuerung erstmals nach dieser Tarifart erfolgen soll, liegt in der fünfjährigen Bindung für den Steuerpflichtigen ein Element des Risikos, das diese Vorschrift zu einem materiellen Wahlrecht macht.

Mit der Schaffung dieses neuen Wahlrechtes wollte der 3. Deutsche Bundestag zum Abschluß seiner gesetzgeberischen Arbeit auf steuerlichem Gebiet die von ihm zu Beginn seiner Tätigkeit im Jahre 1958 für personenbezogene Kapitalgesellschaften eingeführte besondere Tarifregelung etwas verbessern.[69] Im Jahre 1958 hatte der Gesetzgeber den seit 1953 bereits gespaltenen Körperschaftsteuertarif weiter aufgespalten, indem er neben einen Tarif für Publikumsgesellschaften einen besonderen Tarif für personenbezogene Kapitalgesellschaften stellte, die sich dadurch voneinander unterscheiden, daß der Tarif für personenbezogene Kapitalgesellschaften nicht ausgeschüttete Einkommensteile zwar mit niedrigeren Steuersätzen belastet, dafür aber die Gewinnausschüttungen mit einem höheren Steuersatz belegt.

Eine derartige Differenzierung "hat aber mit mathematischer Notwendigkeit zur Folge, daß von einer bestimmten Ausschüttungsgrenze ab die tarifliche Belastung der personenbezogenen Kapitalgesellschaften die der nicht personenbezogenen Kapitalgesellschaften überflügelt."[70] Dieses Ergebnis, dessen sich der Gesetzgeber bereits 1958 bewußt war,[71] hat eine heftige Kritik ausgelöst,[72] der sich auch der Gesetzgeber nicht verschließen konnte. Statt nun aber die nächstliegende Lösung zu wählen und den Steuersatz für Gewinnausschüttungen der personenbezogenen Kapitalgesellschaften herabzusetzen, ging der Gesetzgeber einen anderen Weg. Er führte das oben dargestellte Wahlrecht ein, das in der Gesetzesbegründung als "die beste Lösung"[73] bezeichnet wird.

Nun ist zwar in der Literatur in der Tat neben anderen Vorschlägen auch die Forderung erhoben worden, zur Behebung der durch das Steueränderungsgesetz 1958 verursachten Schlechter-

stellung der personenbezogenen Kapitalgesellschaften ein Wahlrecht einzuführen,[74] und auch Teske - Troll halten die Schaffung eines Wahlrechtes für "die einfachste Lösung des Problems."[75]

Die Form aber, in der das Wahlrecht dann verwirklicht worden ist, hat ihrerseits erneut heftige Kritik hervorgerufen. Als Beispiel dafür sei hier nur Gisbert zitiert, der im Hinblick auf die Ausübung des Wahlrechtes durch die betroffenen Gesellschaften bzw. deren Geschäftsführer schreibt: "Für sie konnte kaum eine schwierigere Lösung gefunden werden, denn die fünfjährige Bindung an die einmal getroffene Wahl stellt sie vor fast unlösbare Aufgaben, so daß man das Tarifwahlrecht wohl mit Recht als ein Danaer-Geschenk bezeichnen kann."[76]

Wie recht Gisbert hat, zeigt ein Artikel von Stehle,[77] in dem der Autor durch Formeln und in Tabellen die günstigste steuerliche Gesamtbelastung darstellt, dabei aber die Vorschriften des § 19 Abs.1 Ziff.2 und Abs.3 Ziff.1 KStG unberücksichtigt läßt und folglich zu falschen Ergebnissen kommt. Hier wird deutlich, daß die Komplizierung der Tarifvorschriften des Körperschaftsteuergesetzes, auf die Thiel[78] schon 1959 warnend hinwies, nun ein Maß erreicht hat, dem selbst ein Sachkenner kaum noch gewachsen ist.

Angesichts dieser Komplizierung ist aber die Frage berechtigt, ob man auf diesem Gebiet vom Steuerpflichtigen überhaupt billigerweise eine Entscheidung verlangen darf, die ihn fünf Jahre lang bindet. Gegen eine so lange Bindung spricht aber vornehmlich auch der Umstand, daß sich die Entwicklung der Gewinne, des Investitionsbedarfes, der Liquidität und damit der Ausschüttungsmöglichkeiten nicht mit Sicherheit für einen mehrjährigen Zeitraum voraussehen läßt. Die Kenntnis dieser Größen wäre aber notwendig, um ohne Risiko eine richtige Entscheidung treffen zu können. Von den Geschäftsführern der betroffenen Gesellschaften werden hier folglich - wie Gisbert es formuliert - "geradezu hellseherische Fähigkeiten"[79] verlangt. Sofern sie diese nicht besitzen, besteht mindestens die Gefahr, daß sich das zur Vermeidung einer Mehrbelastung der personenbezogenen

Kapitalgesellschaften geschaffene Wahlrecht doch wieder gegen die so "begünstigten" Gesellschaften auswirkt. Statt ihnen die Möglichkeit zu höheren Ausschüttungen zu geben, kann das Wahlrecht gerade umgekehrt dazu beitragen, Dividendenzahlungen zu erschweren.

Im Hinblick auf diese möglichen Folgen der für fünf Jahre bestehenden Unwiderruflichkeit äußern sich denn auch Teske - Troll, die ein Wahlrecht ja zunächst als die einfachste Lösung bezeichnet hatten, recht kritisch und nennen diese Bindung eine Hypothek, die das Tarifwahlrecht "von vornherein problematisch macht."[80] Unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH zu dem eingangs zitierten § 32b EStG 1951, der ebenfalls einen für drei Veranlagungszeiträume bindenden, unwiderruflichen Antrag des Steuerpflichtigen vorsah, vertreten die beiden Autoren die Auffassung, daß es entgegen dem Wortlaut des Gesetzes in Ausnahmefällen zulässig sein müsse, die einmal getroffene Entscheidung wieder rückgängig zu machen. Sie unterscheiden in diesem Zusammenhang folgende Fälle:

1) Wirkt sich die Wahl im Erstjahr günstig aus, so bleibt der Steuerpflichtige auch dann an seinen Antrag gebunden, wenn dieser in den Folgejahren zu ungünstigen Ergebnissen führt.[81]

2) Hat der Steuerpflichtige seine Wahl trotz negativer Auswirkungen im Erstjahr im Hinblick auf spätere Vorteile getroffen, so ist seine Entscheidung ebenfalls unwiderruflich.[81] Diesem Fall dürfte allerdings im Bereich des § 19 Abs.4 KStG kaum praktische Bedeutung zukommen, da der Steuerpflichtige in einer derartigen Situation in der Regel mit der Option für den Tarif der Publikumsgesellschaften warten wird.

3) Stellt sich dagegen erst nachträglich - etwa durch Änderungen bei der Veranlagung oder durch eine spätere Betriebsprüfung - heraus, daß die Wahl bereits für das Erstjahr falsch war, so kann trotz des Gesetzeswortlauts ein Widerruf zugelassen werden.[82]

Trotz dieser auf die Rechtsprechung gestützten milden Auslegung der Unwiderruflichkeitsklausel treten Teske - Troll nach-

drücklich und mit überzeugenden Argumenten für ein bindungsloses Wahlrecht ein. Indem sie insbesondere darauf hinweisen, daß ja auch das Veranlagungswahlrecht des § 26 EStG einen jährlichen Wechsel zulasse, begegnen sie den von Thiel[83)] vorgebrachten Bedenken gegen ein Wahlrecht, dessen Wirkungen sich auf einen Veranlagungszeitraum beschränken. Teske - Troll vertreten die Ansicht, der sich auch Gisbert anschließt, daß man auch hier vom Sinn und Zweck der Gesetzesänderung ausgehen müsse. Bestand dieser Sinn aber in der Beseitigung der zuvor bestehenden Benachteiligung der personenbezogenen Kapitalgesellschaften, so hätte die Vorschrift nicht so ausgestaltet werden dürfen, daß sie zur Ursache neuer steuerlicher Nachteile werden kann. Nur ein bindungsloses Wahlrecht nach dem Vorbild des § 26 EStG könnte sicherstellen, daß sich tatsächlich in keinem Fall eine Schlechterstellung personenbezogener Kapitalgesellschaften ergibt.

Wäre man diesem Vorschlag aber gefolgt und hätte auf die Antragsfrist, auf die Unwiderruflichkeit des Antrags und auf die fünfjährige Bindung, also auf all die Elemente verzichtet, die § 19 Abs.4 KStG zu einem materiellen Wahlrecht machen, so hätte man auch sofort für personenbezogene Kapitalgesellschaften einen Tarif einführen können, in dem die jeweils niedrigeren Steuersätze für ausgeschüttete und nicht ausgeschüttete Gewinnteile kombiniert werden; d.h. man hätte den Steuersatz für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen personenbezogener Kapitalgesellschaften auf den entsprechenden Satz der Publikumsgesellschaften herabsetzen können. Hätte nämlich die Möglichkeit eines jährlichen Wechsels zwischen den beiden Tarifen bestanden, dann hätten sich die Gesellschaften die Vorteile beider Tarife zunutze machen können. Dazu hätten sie zunächst auf die Ausschüttung von Gewinnen verzichten müssen. Ihr Einkommen wäre dann voll mit den niedrigen Steuersätzen für unverteilte Gewinne der personenbezogenen Kapitalgesellschaften besteuert worden. Später hätten sie sich dann für die Anwendung des anderen Tarifs entscheiden und gleichzeitig die Gewinnausschüttungen für die vorangegangenen Jahre nachholen müssen. Dadurch wäre dann im Grenzfall in jenem Jahr das ge-

samte Einkommen lediglich mit dem billigeren Steuersatz für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen von Publikumsgesellschaften zu versteuern gewesen. Ein einfaches Beispiel mag unter Verwendung der gegenwärtig geltenden Steuersätze die so erreichbare Steuerersparnis verdeutlichen: Angenommen, eine Gesellschaft erziele in zwei aufeinander folgenden Jahren ein steuerpflichtiges Einkommen von je 100, wovon je 50 zur Ausschüttung bestimmt seien. In diesem Fall ist die Besteuerung nach dem Tarif für Publikumsgesellschaften vorzuziehen, denn die Körperschaftsteuer beträgt dann in jedem Jahr nur

15% der Ausschüttungen;		
d.s. 15% von 50	=	7,5
und 51% vom Rest;		
d.s. 51% von 50	=	25,5
zusammen		33,0
Gesamtbelastung in beiden Jahren		66,0

Demgegenüber beliefe sich die Steuer bei Anwendung des Tarifs für personenbezogene Kapitalgesellschaften

auf 26,5% von 50	=	13,25
und 49% von 50	=	24,5
zusammen		37,75
Gesamtbelastung in beiden Jahren		75,5

Der durch die Wahl des Tarifs für Publikumsgesellschaften jährlich erzielte Vorteil von (37,75 - 33 =) 4,75% des Einkommens ließe sich nun durch die kombinierte Anwendung beider Tarife noch wie folgt erhöhen:

Verzichten die Gesellschafter zunächst im Erstjahr auf eine Gewinnausschüttung, so führt der Sondertarif für personenbezogene Kapitalgesellschaften zum günstigeren Ergebnis. Danach sind zu zahlen 49% von 100 = 49

Wird dann die Ausschüttung im zweiten Jahr nachgeholt, also das gesamte Einkommen dieses Jahres an die Gesellschafter verteilt, so ist es nun vorteilhaft, einen Antrag auf Besteuerung wie eine Publikumsgesellschaft zu stellen. Die Steuer beträg

dann nämlich nur.

15% von 100 = 15

und in beiden Jahren zusammen nur 64

Im Erstjahr müssen mithin zunächst 16 mehr Steuern gezahlt werden; da aber keine Ausschüttung an die Gesellschafter erfolgt, ist dies mit einer Liquiditätsbelastung nicht verbunden. Im zweiten Jahr sind dafür dann 18 weniger zu entrichten; die Einsparung beträgt also 2, d.h. rund 12% des im Erstjahr vorzeitig gezahlten Betrages.

Solche und ähnliche Möglichkeiten ergeben sich im Rahmen der Einkommensbesteuerung stets beim Übergang von einem Tarif zu einem anderen. Sinkt der Steuersatz, so ist es vorteilhaft, gewinnerhöhende Tatsachen möglichst in die Zukunft zu verlagern und umgekehrt gewinnmindernde Tatsachen möglichst in die Periode vorzuziehen, die letztmalig mit dem hohen Steuersatz belastet ist. Kann der Steuerpflichtige nun sogar noch auf die Höhe der Steuersätze Einfluß nehmen - wie bei der Körperschaftsteuer über die Höhe der berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen -, so vermehren sich die Möglichkeiten noch erheblich. Beim Übergang zu einem Tarif, der die Gewinnausschüttungen stärker begünstigt, bietet sich Gelegenheit, steuerliche Vorteile dadurch wahrzunehmen, daß man Gewinnausschüttungen in den Zeitraum verlagert, in dem diese Ausschüttungen zu einer größeren Steuerersparnis führen. Die zunächst mehr zu zahlende Steuer wird dann überkompensiert durch die spätere Einsparung. Im umgekehrten Fall müssen Ausschüttungen, soweit dies aus bereits versteuerten Rücklagen möglich ist, vorgezogen werden. So bestand auf dem Gebiet der Körperschaftsbesteuerung dank der zahlreichen Tarifänderungen in den letzten Jahren mehrfach die Möglichkeit, allein durch ein zeitliches Vorwegnehmen oder Hinausschieben der Gewinnausschüttungen die Steuerbelastung nicht unwesentlich zu verringern.

Anläßlich der Tarifänderung von 1958 hat Meilicke[84)] im Hinblick darauf, daß die stärkere Begünstigung der Gewinnausschüttungen erst ab 1958 galt, ausdrücklich auf diese Möglich-

keit der Steuereinsparung hingewiesen. Er schlug damals vor, den Gewinn des Jahres 1957 unter Verzicht auf eine Ausschüttung und die 15%ige Steuervergünstigung in voller Höhe auf das Jahr 1958 vorzutragen, um ihn dann mit einer 36%igen Steuereinsparung an die Gesellschafter zu verteilen. Dabei sei lediglich darauf zu achten, daß die Dividende 1958 das steuerpflichtige Einkommen dieses Jahres nicht übersteigen dürfe,[85] weil sich insoweit eine Steuersenkung nicht ergeben könne.

Möglichkeiten dieser Art hätten sich den personenbezogenen Kapitalgesellschaften also in Zukunft dauernd geboten, wenn sich der Gesetzgeber 1961 für ein bindungsloses Wahlrecht entschieden hätte. Da er jedoch in einem etwaigen jährlichen Wechsel des anzuwendenden Tarifs willkürliche Gestaltungen sah,[86] die nach seiner Auffassung ausgeschlossen werden mußten, schrieb er die Antragsfrist, die Unwiderruflichkeit und die fünfjährige Bindung vor, ohne damit allerdings diese Gestaltungen restlos verhindern zu können. Auch noch nach der heutigen Regelung bietet sich nämlich beim Übergang vom gesetzlichen zum Antragstarif die Chance einer einmaligen Steuereinsparung durch Verlagerung von Gewinnausschüttungen. Daher gilt es, in Ausübung des Wahlrechtes des § 19 Abs.4 KStG nicht nur Überlegungen über die Steuervorteile während des fünfjährigen Optionszeitraumes anzustellen, sondern daneben auch eine Entscheidung über den richtigen Zeitpunkt für den Übergang von dem einen zum anderen Tarif zu treffen.

Das Für und Wider dieses Tarifwahlrechtes und die Kritik, die es ausgelöst hat, sind vorstehend so ausführlich behandelt worden, weil sich hier an einem Beispiel in aller Schärfe die ganze Problematik steuerlicher Wahlrechte zeigt: Hätte man im Rahmen des Wahlrechtes des § 19 Abs.4 KStG auf alle risikobringenden Elemente verzichtet und sich für ein rein formelles Wahlrecht nach dem Vorbild des § 26 EStG entschieden, so wäre es besser gewesen, sofort einen anderen Tarif für personenbezogene Kapitalgesellschaften einzuführen. Indem der Gesetzgeber § 19 Abs.4 KStG aber zu einem materiellen Wahlrecht machte,

wurde er seinem Ziel untreu, die tarifliche Benachteiligung personenbezogener Kapitalgesellschaften zu beseitigen. Er nahm jetzt in Kauf, daß die Tarifvorschrift erneut zu einer Ungleichmäßigkeit der Besteuerung der personenbezogenen Kapitalgesellschaften führen kann; sei es, daß zwei personenbezogene Kapitalgesellschaften trotz gleichen Einkommens unterschiedlich belastet werden, sei es, daß eine solche Gesellschaft weiterhin mehr Steuern entrichten muß als eine Publikumskapitalgesellschaft, weil sie die fünfjährige Bindung scheut.

Hier wird deutlich, was Thiel meint, wenn er Wahlrechte, deren Wirkung sich auf einen Veranlagungszeitraum beschränkt, als "Ausdruck gesetzgeberischen Unvermögens"[87] bezeichnet, oder warum Steinberg[88] ein wie auch immer geartetes Wahlrecht als Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ablehnt. In die gleiche Richtung geht schließlich auch die Kritik von Lange, der das Wahlrecht des § 19 Abs.4 KStG deshalb negativ beurteilt, weil die Gesellschaften gezwungen werden, "ein Risiko einzugehen, was ein Steuergesetz nicht verlangen sollte."[89]

All diese Argumente sind grundsätzlich geeignet, gegen jedes Wahlrecht vorgebracht zu werden. Deshalb werden diese Gründe auch später noch einmal auftauchen, wenn zu prüfen sein wird, inwieweit Wahlrechte überhaupt ins Steuerrecht passen. Das kann aber erst geschehen, nachdem auch die in anderen Bereichen des Steuerrechts vorkommenden Wahlrechte wenigstens in einem Überblick dargestellt sind.

Hier ist zunächst nur das auffallende Phänomen zu bedenken, daß sich all diese Kritik gerade am Wahlrecht des § 19 Abs.4 KStG entzündet hat. Der Grund für diese Tatsache scheint darin zu liegen, daß sich angesichts dieses Wahlrechtes alle Argumente, die möglicherweise gegen ein steuerliches Wahlrecht sprechen könnten, dadurch so wesentlich verschärfen, daß hier irgendein übergeordnetes Ziel fehlt, in dessen Interesse dieses Wahlrecht berechtigt sein könnte und von dem her sich eventuelle Unebenheiten rechtfertigen ließen.

Alle zuvor behandelten materiellen Wahlrechte waren dazu bestimmt, die Besteuerung irgendwelchen fiskalischen oder finanzpolitischen Zwecken dienstbar zu machen; etwa der schnelleren Abwicklung des Lastenausgleichs, der Förderung der Wirtschaft von Berlin (West) oder dem Wohnungsbau und der Eigentumsbildung. Ein irgendwie vergleichbares Ziel fehlt dem § 19 Abs.4 KStG völlig. Was könnte auch mit Hilfe dieses Wahlrechtes erreicht werden? Stellt eine personenbezogene Kapitalgesellschaft den Antrag auf Besteuerung wie eine Publikumsgesellschaft, so entschließt sie sich damit zugleich dazu, innerhalb des fünfjährigen Zeitraums einen bestimmten Prozentsatz ihres Einkommens an ihre Gesellschafter auszuschütten. Es könnte also allenfalls Ziel des § 19 Abs.4 KStG sein, personenbezogene Kapitalgesellschaften zu etwas höheren Ausschüttungen anzuregen. Stellt sich nun aber nachträglich heraus, daß es doch richtiger wäre, weniger auszuschütten, so muß die Gesellschaft, da sie an die Wahl gebunden bleibt, entscheiden, ob sie entgegen dem betriebswirtschaftlich Vertretbaren ihre höheren jährlichen Ausschüttungen fortsetzen will, um sich die Steuervorteile zu erhalten, oder ob sie unter Verzicht auf Ausschüttungen eine höhere Steuerbelastung hinzunehmen bereit ist. Nun müssen aber die Gesellschafter einer personenbezogenen Kapitalgesellschaft dieser alle Beträge, die an sie verteilt werden, obwohl die Gesellschaft das Kapital benötigt, in anderer Form wieder zur Verfügung stellen, wenn eine Fremdverschuldung vermieden werden soll. Ein irgendwie sinnvolles Ergebnis wird also durch das Wahlrecht des § 19 Abs.4 KStG und seine Bindung in keinem Falle erreicht. Wahlrechte dieser Art sind daher in der Tat dazu geeignet, steuerliche Wahlrechte überhaupt zu diskreditieren. Auf die damit angeschnittene Frage nach der grundsätzlichen Beurteilung steuerlicher Wahlrechte wird jedoch abschließend erst im letzten Teil dieser Arbeit einzugehen sein.

Mit der Behandlung des Tarifwahlrechtes des § 19 Abs.4 KStG soll der Überblick über die gesetzlichen Wahlrechte abgeschlossen werden. Dieser Überblick diente dazu, die unterschiedlichen

Formen aufzuzeigen, in denen Wahlrechte bereits in die deutschen Steuergesetze Eingang gefunden haben, und zugleich die mannigfachen Motive deutlich werden zu lassen, die dem Gesetzgeber die Schaffung steuerlicher Wahlrechte zweckmäßig erscheinen ließen. Die vorstehende Auswahl zeigte die steuerlichen Wahlrechte im Dienste der Förderung der Wohnungswirtschaft oder der Wirtschaft von Berlin (West), der Bildung von Privateigentum, ferner der Vereinfachung der Gesetze sowie der Sicherung deren Verfassungsmäßigkeit und schließlich sogar der Beschleunigung des Steueraufkommens und einer gerechteren Verteilung der Steuerlast. Der Katalog dieser Zielsetzungen hätte sich noch beliebig um viele andere ebenso interessante Beispiele erweitern lassen, etwa den § 3 AusfFördG, der im Interesse der Exportförderung geschaffen wurde. Grundsätzlich neue Erkenntnisse hätten sich dabei aber nicht mehr gewinnen lassen. Die vorstehende Darstellung einiger ausgewählter gesetzlicher Wahlrechte hat die im theoretischen Teil bereits beschriebenen recht unterschiedlichen Eigenschaften und Wirkungen steuerlicher Wahlrechte bestätigt und zugleich noch einmal die zahlreichen neuen Möglichkeiten, die sich einem wahlberechtigten Steuerpflichtigen bieten, anschaulich aufgezeigt. Einige kritische Anmerkungen, vornehmlich bei der Behandlung des Körperschaftsteuer-Tarifwahlrechtes, haben aber auch bereits auf die Problematik steuerlicher Wahlrechte aufmerksam gemacht. Damit dürfte für die folgenden Überlegungen ein hinreichendes Fundament gelegt sein.

2. Steuerliche Wahlrechte in der Verwaltungspraxis

Im Gegensatz zur Gesetzgebung kommt steuerlichen Wahlrechten im Bereich der Verwaltungspraxis keine autonome Bedeutung zu, denn "Wahlrechte ohne Gesetz sind nicht zulässig, können auch nicht von der Finanzverwaltung eingeführt werden."[90] Bei der Behandlung der typologischen Unterscheidung von materiellen und formellen Wahlrechten wurde bereits darauf hingewiesen, daß die Verwaltung wegen ihrer Abhängigkeit von Gesetzgebung

und Rechtsprechung zu keinen Gesetzesänderungen in der Lage ist, folglich auch keine eigenen Wahlrechte schaffen kann. Vogt[91] weist in diesem Zusammenhang auf das Gutachten des BFH vom 22. November 1951 hin,[92] in dem ausdrücklich ausgesprochen wird, daß der BdF nur das im Gesetz Gewollte entfalten, nicht aber Normen setzen darf, die ein Gesetz ändern. In dem zitierten Gutachten ging es um den Erlaß des RdF vom 6. März 1936 betr. die einkommensteuerliche Behandlung der Vollblutpferdezucht (Gestüte und Rennställe).[93] In diesem Erlaß war abweichend von der allgemeinen Regel, daß Gewinne oder Verluste aus einer Liebhaberei bei der Einkommensteuer außer Ansatz bleiben, bestimmt, daß Gewinne oder Verluste aus einer Vollblutpferdezucht im Jahre 1936 bei der Einkommensermittlung berücksichtigt werden konnten. Der Steuerpflichtige durfte selbst darüber entscheiden, sollte dann aber für alle Zukunft an seine für 1936 getroffene Entscheidung gebunden sein. Machte er also in seiner Einkommensteuer-Erklärung für 1936 einen entsprechenden Verlust geltend, so lief er Gefahr, später etwaige Gewinne ebenfalls versteuern zu müssen. In dem Verfahren vor dem BFH war nun zu klären, ob diese Bindung auch noch nach 1945 weiterbestand. Der BFH erklärte jedoch, daß dieses Wahlrecht von vornherein unzulässig gewesen sei, weil der RdF mit dem angegebenen Erlaß das Gesetz ohne ausreichende Ermächtigung geändert und damit seine Kompetenzen überschritten habe. Der Erlaß sei also schon von Anfang an rechtsunwirksam gewesen.

Wenn trotz dieser Einschränkung in Richtlinien und Erlassen zahlreiche Wahlrechte erscheinen, so kann es sich dabei nur entweder um die Auslegung gesetzlicher Wahlrechte oder um die Wiederholung von in der Rechtsprechung anerkannten Wahlmöglichkeiten handeln. Einige Beispiele werden diese Zusammenhänge nachstehend bestätigen. Daneben wird aber auch auf gelegentliche Versuche der Verwaltung hinzuweisen sein, eigene Wahlrechte in ein Gesetz hineinzuinterpretieren.

- Abschn.22 Abs.3 EStR 1963 -

Als erstes Beispiel sei hier Abschn.22 Abs.3 EStR 1963 genannt, der bestimmt, daß ein bilanzierender Steuerpflichtiger[94)] abzugsfähige Mehrsteuern, die sich auf Grund von Berichtigungsveranlagungen ergeben, entweder in dem Jahr gewinnmindernd geltend machen kann, in dem er mit der Nachforderung rechnen muß, oder aber in den Jahren, in die sie wirtschaftlich gehören. Dies gilt jedoch nicht für hinterzogene Beträge, die grundsätzlich nur in den Jahren berücksichtigt werden können, in die sie wirtschaftlich gehören. Wenngleich in dem zitierten Abschnitt der Richtlinien nicht auf die Rechtsprechung Bezug genommen wird, so geht das dort beschriebene Wahlrecht dennoch auf eine ganze Reihe von Urteilen zurück, in denen dieses Recht im einzelnen normiert ist.[95)] Die Richtlinien wiederholen dort also nur, was die Rechtsprechung zuvor als Rechtens anerkannt hat.

In der Praxis wird die Wahlmöglichkeit hinsichtlich abzugsfähiger Mehrsteuern, die sich insbesondere im Anschluß an Betriebsprüfungen ergibt, häufig allein unter dem Gesichtspunkt einer Vereinfachung der Besteuerung gesehen. Betriebsprüfungen erstrecken sich in der Regel über einen mehrjährigen Prüfungszeitraum. Sind nun für mehrere Jahre abzugsfähige Mehrsteuern festgestellt, so macht es zweifellos mehr Arbeit, diese Nachforderungen bei den Einkommensteuerveranlagungen der jeweiligen Jahre zu berücksichtigen, als sie in einer Summe im Jahr der Geltendmachung durch das Finanzamt abzusetzen. Der Verzicht auf eine zutreffende Periodenabgrenzung kann aber auch materielle Folgen haben. Durch die geballte Absetzung von Steuernachforderungen für mehrere Veranlagungszeiträume ist es nämlich u.U. möglich, die Wirkung eines progressiven Tarifes etwas zu mildern. Dies gilt vor allem dann, wenn das Einkommen inzwischen gestiegen ist oder die tarifliche Belastung zugenommen hat. Diese Möglichkeit darf jedoch nicht überschätzt werden, da der Entscheidungsspielraum dieses Wahlrechtes verhältnismäßig eng ist und insbesondere eine willkürliche Belastung eines Wirtschaftsjahres, mit dem die nach-

geforderten Steuern keinen wirtschaftlichen Zusammenhang haben,[96] unzulässig ist. Es handelt sich hierbei folglich lediglich um ein eindimensionales Wahlrecht. An die Stelle des Jahres, in dem der Steuerpflichtige erstmalig mit der Nachforderung des Finanzamtes rechnen konnte, können nur die Jahre treten, in denen die Ansprüche entstanden sind. Nur wenn die Veranlagung dieser Jahre bereits rechtskräftig geworden ist, kann die Nachzahlung im anschließenden noch nicht rechtskräftigen Jahr passiviert werden. Das Wahlrecht geht also im Falle der Rechtskraft von Einkommensteuerveranlagungen nicht verloren, bleibt aber auch dann eindimensional, da die willkürliche Belastung irgendeines Jahres nicht gestattet ist.[97]

Wenn auf der einen Seite der Entscheidungsspielraum dieses Wahlrechtes relativ gering ist, so ist andererseits auch sein Risikogehalt regelmäßig nicht sehr groß, weil der Steuerpflichtige hier immer erst in einem Zeitpunkt vor die Wahl gestellt wird, in dem er die Folgen seiner Entscheidung bereits übersehen kann. Die Betriebsprüfung rollt ja vergangene Veranlagungszeiträume noch einmal auf und bestimmt die Besteuerungsgrundlagen dieser Jahre neu. Auch das Ergebnis des laufenden Jahres läßt sich meistens bereits mit hinreichender Genauigkeit abschätzen und zukünftige Folgen sind an diese Entscheidung nicht geknüpft.

- Abschn.33 Abs.2,5 und 6 EStR 1963 -

Ganz anders steht es in dieser Beziehung mit einer Reihe von Wahlrechten, die sich auf die Ermittlung der Herstellungskosten beziehen und die im übrigen ebenfalls auf die Rechtsprechung zurückzuführen sind. Im Abschn.33 Abs.2,5 und 6 EStR 1963 geht es um die Behandlung der allgemeinen Verwaltungskosten, der Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung usw. sowie der Gewerbeertragsteuer im Rahmen der Herstellungskosten.[98]

Für alle diese Aufwendungen besteht kein Zwang zu einer anteiligen Einbeziehung in die Herstellungskosten; wohl aber kann dies geschehen. Mit der Entscheidung für eine bestimmte Bilan-

zierungsweise legt der Steuerpflichtige sich jedoch grundsätzlich für die Zukunft fest. Wegen des von der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsatzes des Bewertungs- und Bilanzierungszusammenhanges ist ein willkürlicher Wechsel zur Erlangung steuerlicher Vorteile nicht erlaubt. Ein Wechsel wird vielmehr nur anerkannt, wenn er sich aus wirtschaftlichen Veränderungen begründen läßt.[99] Es handelt sich hier mithin um konstante Wahlrechte.[100] Da es nur unter sehr erschwerten Bedingungen möglich ist, von der einmal getroffenen Wahl abzugehen, ist dieses Wahlrecht besonders unelastisch in bezug auf veränderte steuerliche Bedürfnisse. Das Risiko dieser einmaligen Entscheidung ist folglich besonders groß.

- Abschn.35 Abs.2 u.4 EStR 1963 -

Weniger riskant ist die Übertragung stiller Reserven auf ein Ersatzwirtschaftsgut und die Bildung einer steuerfreien Rücklage für Ersatzbeschaffung. Ebenfalls der Rechtsprechung[101] des RFH und des BFH folgend, sieht Abschn. 35 Abs.4 EStR 1963 die Möglichkeit vor, zwecks Übertragung stiller Reserven auf ein Ersatzwirtschaftsgut eine steuerfreie Rücklage zu bilden, wenn ein Wirtschaftsgut im Laufe eines Jahres infolge höherer Gewalt oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen ausscheidet und eine Ersatzbeschaffung ernstlich geplant, aber bis zum Bilanzstichtag noch nicht vorgenommen worden ist. Ist die Ersatzinvestition noch im selben Jahre durchgeführt, so können die stillen Reserven des ausgeschiedenen Wirtschaftsgutes direkt von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des neuen Gegenstandes abgesetzt werden. Durch die Übertragung stiller Reserven oder die Bildung einer Rücklage läßt sich eine anderenfalls wirksame Gewinnrealisierung vermeiden. Allerdings darf die steuerfreie Rücklage nicht unbegrenzt lange ausgewiesen werden. Ist die geplante Ersatzinvestition nicht in angemessener Frist durchgeführt worden, so muß die Rücklage erfolgswirksam aufgelöst werden. Nach Abschn.35 Abs.6

EStR 1963 beträgt diese Frist im Regelfall für bewegliche Wirtschaftsgüter ein Jahr und für Grundstücke und Gebäude zwei Jahre nach Schluß des Wirtschaftsjahres, in dem der Gegenstand ausgeschieden ist.

Auch dieses Wahlrecht weist in die Zukunft und gehört der Kategorie der materiellen Wahlrechte an. Die Übertragung der stillen Reserven auf das Ersatzwirtschaftsgut führt dazu, daß sich bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern weniger Abschreibungsmöglichkeiten ergeben; bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern führt der geringere Buchwert bei einer späteren Veräußerung zu einem entsprechend höheren Gewinn. Diese Folgen muß der Steuerpflichtige in Kauf nehmen, der sich für die Übertragung stiller Reserven und die Bildung einer entsprechenden steuerfreien Rücklage entschließt.

Als letztes Beispiel für Wahlrechte in der Verwaltungspraxis, die auf höchstrichterliche Entscheidung zurückgehen, sei hier noch ohne nähere Erläuterung der Abschn.34 Abs.5 EStR 1963 genannt,[102)] in dem es dem Unternehmer überlassen wird, wie er Zuschüsse für die Erstellung von Anlagen des Betriebsvermögens behandeln will.

- Abschn.107a Abs.3 Satz 2 EStR 1956/1957 -

Nachdem die bisher behandelten Beispiele die Wahlrechte der Verwaltungspraxis in Abhängigkeit von der Rechtsprechung zeigten, sind nun zwei Wahlrechte zu erwähnen, mit denen die Verwaltung das Gesetz auslegte. Sie stellte klar, was im Gesetz nicht mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck kam.

In Auslegung der sog. lex Preusker (§ 10 Abs.3 Ziff.3 Buchst.c Sätze 2 bis 5 EStG 1956/1957) wurde es dem Steuerpflichtigen im Abschn.107a Abs.3 Satz 2 EStR 1956/1957 überlassen, ob er die nach dieser Sondernorm im Januar 1957 geleisteten Sparbeiträge im Jahre 1956 oder im Jahre 1957 als Sonderausgaben absetzen wollte. Diese Auslegung des Gesetzes ist inzwischen

durch das Urteil des BFH vom 15. September 1961 bestätigt worden.[103] In seiner Begründung geht der BFH davon aus, daß der Wortlaut des Gesetzes nicht klar erkennen lasse, ob im Januar 1957 gezahlte Beträge zwingend für 1956 zu berücksichtigen seien, oder ob sie auch noch 1957 geltend gemacht werden könnten. Er weist dann aber darauf hin, daß die Möglichkeit einer Rückbeziehung der Januarzahlungen 1957 auf 1956 als eine Vergünstigung für den Steuerpflichtigen gedacht sei, weil das Gesetz erst kurz vor dem Jahresende 1956 verkündet worden war. Es bestänaen deshalb keine Bedenken, es bei der allgemeinen Regelung des § 11 Abs.2 EStG zu belassen und die im Januar 1957 erfolgten Zahlungen für 1957 zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige den Ansatz im Jahre 1956 nicht wünsche, also auf die Vergünstigung einer ausnahmsweisen Rückbeziehung dieser Sonderausgaben verzichte. Das Gericht kommt damit ausdrücklich zu dem Schluß, daß die Auslegung des Gesetzes im Abschn.107a Abs.3 Satz 2 EStR 1956/1957 dem Gesetz entspreche.

- Erlaß des Berliner Senators für Finanzen vom 13. Januar 1961 - [104]

Bisher unbestätigt geblieben ist dagegen das Wahlrecht zwischen der Berliner Sonderregelung im § 53 Abs.3 EStG und der allgemein gültigen Fassung des § 7b EStG, das der Berliner Senator für Finanzen im Einvernehmen mit dem BdF in seinem Erlaß vom 13. Januar 1961 ausgesprochen hat. Dieses interessante Wahlrecht ist oben bereits als Beispiel für eine Konkurrenz von Wahlrechten angeführt worden. Im Art.8 Ziff.3 StÄndG 1960 und entsprechend im § 53 Abs.3 EStG 1960 wird lediglich bestimmt, daß für Wohngebäude in Berlin abweichend von den neuen Absetzungssätzen des § 7b EStG weiter die alten Hundertsätze des § 7b EStG (also statt 7,5 v.H.: 10 v.H. und statt 4 v.H.: 3 v.H.) abgesetzt werden können. Aus dieser Formulierung ist nicht eindeutig zu entnehmen, ob das Hilfsverb "können" hier ein Wahlrecht zwischen den beiden Sonderabsetzungsmethoden kennzeichnen soll oder ob damit lediglich zum Aus-

druck gebracht werden soll, daß die Möglichkeit besteht, statt der normalen AfA nach § 7 EStG die erhöhten Sätze des § 53 Abs.3 EStG geltend zu machen. Da es nicht Ziel der Sonderregelung für Berlin im § 53 EStG war, eine Benachteiligung herbeizuführen, sondern im Gegenteil gerade die günstigeren Bestimmungen für Berlin erhalten bleiben sollten, ist es zweifelsohne richtig, wenn die Auslegung des § 53 EStG durch den zitierten Erlaß ein Wahlrecht einräumt. In vielen Fällen kann es für den Steuerpflichtigen nämlich sogar vorteilhafter sein, statt der Absetzung von 2 mal 10 v.H. und 10 mal 3 v.H. in den beiden ersten Jahren nur bis zu je 7,5 v.H. und dafür in den folgenden 8 Jahren je 4 v.H. abzusetzen. Die als Vergünstigung für Berlin geplante Regelung des § 53 Abs.3 EStG würde dann ohne ein Wahlrecht in ihr Gegenteil verkehrt. Das Wahlrecht kann mithin allein dem wahren Willen des Gesetzgebers entsprechen.

Sollte auch dieses Problem einmal vor den BFH gebracht werden, so wird er daher kaum anders entscheiden können als in dem soeben kurz skizzierten Fall des Abschn.107a Abs.3 Satz 2 EStR 1956/1957. So wie der BFH dort entschied, daß eine als Vergünstigung gedachte Norm die allgemeine Regelung dann nicht ausschließe, wenn der Steuerpflichtige kein Interesse an einer Sonderbehandlung habe, so wird er auch hier anerkennen müssen, daß der Berliner Steuerpflichtige es unter Umständen vorziehen wird, statt der "Präferenz" des § 53 EStG den § 7b EStG in seiner allgemein gültigen Fassung anzuwenden.

Eingangs wurde bereits festgestellt, daß die Verwaltung gelegentlich auch den Versuch unternommen hat, eigene Wahlrechte zu schaffen, ohne dazu durch das Gesetz hinreichend ermächtigt zu sein. In diesen Fällen führte die Kontrolle durch die Rechtsprechung - wie der oben zitierte Erlaß des RdF vom 6. März 1936 übrigens bereits zeigte - stets zur Aufhebung der entsprechenden Wahlrechte; so beispielsweise auch in den beiden folgenden Versuchen der Verwaltung, die durch die Rechtsprechung des BFH nicht bestätigt wurden, weil in diesen Anweisungen ein über das Gesetz hinausgehendes Mitspracherecht des

Steuerpflichtigen behauptet wurde. Die beiden Beispiele machen damit noch einmal die doppelte Abhängigkeit der Verwaltung - von der Gesetzgebung einerseits und von der Rechtsprechung andererseits - besonders deutlich.

- Abschn.157 Abs.2 Satz 2 EStR 1960 -

Die Einkommensteuer-Richtlinien haben es dem Steuerpflichtigen lange Zeit hindurch gestattet, im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung größeren Erhaltungsaufwand nicht sofort im Jahr der Verausgabung voll abzusetzen, sondern auf einen längeren Zeitraum zu verteilen.[105)] Die Richtlinien nannten als Beispiele für diese Verteilungsmöglichkeit die Aufwendungen für die Neudeckung des Daches und den Anstrich des ganzen Hauses. Diese Regelung war in der richtigen Erkenntnis ergangen, daß es zu äußerst unbilligen Ergebnissen führen mußte, wenn größerer Erhaltungsaufwand eines Jahres sofort voll abzusetzen war, konnte das doch bei Fehlen weiterer, positiver Einkünfte zu einem Verlust führen, der in den folgenden Jahren nicht abzugsfähig war und dies, obwohl es sich um Erhaltungsaufwand handelte, der in dieser Höhe nur alle paar Jahre anfallen kann, weil er durch Arbeiten verursacht wird, die nur nach längeren Zeiträumen notwendig werden. Die Systematik des Einkommensteuergesetzes konnte mithin dazu führen, daß "Einkünfte" steuerpflichtig wurden, die bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise überhaupt nicht entstanden waren, die sich vielmehr nur aus dem Umstand ergaben, daß größere Erhaltungsaufwendungen nicht abzugsfähig waren. Um ein solches Ergebnis zu vermeiden, hatte die Verwaltung sich in den oben zitierten Regelungen damit einverstanden erklärt, daß an die Stelle der sofortigen vollen Absetzung dieser Werbungskosten wahlweise deren Verteilung auf mehrere Jahre treten konnte.

Der nur an das Gesetz gebundene BFH konnte dieser Regelung jedoch nicht folgen und so entschied er mit Urteil vom 28. November 1958, daß auch derartige größere Aufwendungen nach

§ 11 Abs.2 EStG nur im Jahr der Verausgabung absetzbar seien. Der Leitsatz dieser Entscheidung lautet: "Abschnitt 125 Abs.2 Satz 2 EStR 1953 (Verteilung größeren Erhaltungsaufwandes auf mehrere Jahre) ist eine Verwaltungsvorschrift, die von den Steuergerichten nicht anzuwenden ist."[106)]

Da die durch dieses Urteil geschaffene Rechtslage sehr unbefriedigend war, ist inzwischen der Gesetzgeber tätig geworden. In dem oben bereits besprochenen § 82b EStDV ist auf Grund einer entsprechenden Ermächtigung im Steueränderungsgesetz 1960 eine der Verwaltungsanweisung sehr ähnliche Regelung getroffen worden, die sich lediglich dadurch von der alten Regelung unterscheidet, daß sie nur für überwiegend Wohnzwecken dienende Gebäude gilt.[107)]

- Abschn.59 Abs.1 EStR 1956/1957 -

Ähnlich wie in dem soeben besprochenen Fall verlief die Entwicklung des oben ebenfalls bereits behandelten Nachholrechtes des § 7b EStG. Dieses heute im Abs.5 des § 7b EStG 1961 verankerte Recht war zunächst auch nur im Verwaltungswege eingeführt worden, und zwar erstmalig im Jahre 1953.[108)] "Steuerpflichtige mit geringen Einkünften, insbesondere Arbeitnehmer, konnten vielfach von den erhöhten Absetzungen nach § 7b EStG in den ersten beiden Jahren nicht in vollem Umfang Gebrauch machen."[109)]

Um auch diesem Personenkreis die volle Wahrnehmung der Absetzungsmöglichkeiten zu bieten, sahen die Richtlinien in Erweiterung der ursprünglichen Fassung des Gesetzes, das eine derartige Nachholung ungenutzter Absetzungen zunächst nicht kannte, für nach dem 31. Dezember 1952 fertiggestellte Wohngebäude ein zunächst drei- und dann vierjähriges Nachholrecht vor, eine Regelung, die seit 1955 ausdrücklich als Billigkeitsmaßnahme bezeichnet wurde.[110)]

Da es auch hier für ein solches Abweichen vom klaren Wortlaut des Gesetzes an einer entsprechenden Ermächtigung fehlte, er-

klärte der BFH am 8. Februar 1957, daß die nur an das Gesetz gebundenen Steuergerichte dieser zwar sinnvollen, aber im Gesetz nicht vorgesehenen Handhabung des § 7b EStG nicht folgen könnten.[111] Wir finden die entsprechende Anweisung daher letztmalig im Abschn.59 Abs.1 EStR 1956/1957.

Auch hier entschloß sich der Gesetzgeber nach Bekanntwerden dieser Entscheidung zu einer Gesetzesänderung, durch die das Nachholrecht mit Wirkung vom Veranlagungszeitraum 1958 an in den Abs.5 des § 7b EStG aufgenommen wurde. Da dieses Nachholrecht oben bei der Behandlung des § 7b EStG bereits dargestellt wurde, mag dieser Hinweis hier genügen.

In diesem Zusammenhang kam es ja lediglich darauf an, anhand einiger Beispiele zu zeigen, wie eng der Spielraum der Verwaltung begrenzt ist, innerhalb dessen sie mit Wahlrechten arbeiten kann. Ihre Funktion erschöpft sich praktisch in der Klarstellung gesetzlicher Wahlmöglichkeiten sowie darin, daß sie die von der Rechtsprechung entwickelten Wahlrechte zwecks allgemeiner Beachtung in ihre Anweisungen übernimmt. Eigene Wahlrechte vermag sie daneben - wie die beiden zuletzt behandelten Wahlrechte gezeigt haben - nicht zu schaffen. Dieses Recht ist grundsätzlich dem Gesetzgeber vorbehalten; neben ihm hat nur der Richter in begrenztem Umfang die Möglichkeit, selbständig Wahlrechte einzuführen.[112]

3. Steuerliche Wahlrechte in der Rechtsprechung

Im Bereich der Rechtsprechung begegnen dem Steuerpflichtigen naturgemäß zunächst einmal die von Gesetzgebung und Verwaltung geschaffenen Wahlrechte wieder. Wie die bisher bereits zitierten Entscheidungen zeigen,[113] hat sich der Richter schon insofern mit Wahlrechten zu befassen, als er die normierten Wahlrechte auslegen muß. Er wird angerufen, wenn es gilt, Zweifelsfragen zu klären. Entscheidungen dieser Art ließen sich noch in beliebiger Menge[114] anführen, wobei sich eine ganze Reihe rechtlich äußerst interessanter Fragen erge-

ben würden.[115)] Da es im Rahmen dieser Arbeit jedoch nicht um die Behandlung rechtlicher Probleme geht und da sich die Rechtsprechung, die sich lediglich mit der Auslegung von Wahlrechtsnormen beschäftigt, grundsätzlich nicht von der übrigen steuerrechtlichen Judikatur unterscheidet, kann hier auf eine weitere Darstellung derartiger Urteile verzichtet werden.

Hier kommt es also nicht darauf an, im einzelnen zu zeigen, wie gesetzliche Wahlrechte von der Rechtsprechung ausgelegt und damit weiterentwickelt worden sind, auch nicht darauf, wie Wahlrechte der Verwaltung von der Rechtsprechung bestätigt oder aufgehoben worden sind;[116)] im folgenden sollen vielmehr einige Beispiele erörtert werden, in denen die Rechtsprechung eigene Wahlrechte zum Gegenstand hat, also Entscheidungen, die dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht einräumen, das vorher so - mindestens expressis verbis - in keinem Gesetz zu finden war. Vor den Richter werden gelegentlich steuerliche Probleme gebracht, die sich weder aus dem Gesetz noch aus der bisherigen Rechtsprechung mit letzter Eindeutigkeit lösen lassen, bei denen daher auch der nur an das Gesetz gebundene Richter nicht mit Gewißheit zu sagen vermag, welche Ansicht zutreffend und welche Meinung zu verwerfen ist. Stößt der Richter auf solche gewollten oder ungewollten Lücken des geschriebenen Rechtes und glaubt er, diese weder aus dem Sinnzusammenhang des Gesetzes noch durch Anwendung anderer Auslegungshilfen schließen zu können, so arbeitet er gelegentlich mit eigenen Wahlrechten; d.h. er überläßt dann dem Steuerpflichtigen selbst die Entscheidung und erkennt dessen Gesetzesinterpretation an. Indem der Richter seine Zustimmung jedoch in der Form eines Wahlrechtes ausspricht, schließt er die von ihm ebenfalls für vertretbar gehaltene gegenteilige Auffassung nicht gänzlich aus. Hierfür also einige Beispiele aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung:

- Urteil des RFH vom 13. Dezember 1928 - [117]

Einer alten und heute umstrittenen Entscheidung des RFH ist der folgende Leitsatz vorangestellt:

"Besitzt ein buchführender Kaufmann zu verschiedenen Preisen gekaufte Wertpapiere derselben Art, so steht es ihm frei, beim Verkauf von Wertpapieren dieser Art diejenigen Ankäufe in seinen Büchern anzugeben, denen der Verkauf entsprechen soll, ohne daß er die bei diesen Ankäufen erworbenen Stücke auch tatsächlich liefert. Ist eine entsprechende Buchung beim Verkauf unterlassen, so können bei der Bilanzaufstellung jedenfalls immer die zuletzt vor dem Verkauf angeschafften Stücke als verkauft behandelt werden."

Strittig war also die Frage, inwieweit eine Gewinnrealisierung angenommen werden muß, wenn ein bilanzierender Kaufmann Wertpapiere derselben Art, die er zu verschiedenen Preisen angeschafft hat, mit verschiedenen Werten in seinen Büchern ausweist und nun einen Teil dieser Papiere veräußert. Entgegen einer gutachtlichen Äußerung Schmalenbachs,[118] der damals die Ansicht vertrat, es komme darauf an, mit welchen Werten die tatsächlich gelieferten Stücke zu Buch ständen, kommt der RFH zu dem Ergebnis, daß der Kaufmann in seiner Entscheidung, welche Posten er als veräußert ansehen will, völlig frei sei. Diese Auslegung des Gesetzes wird vornehmlich mit zwei Argumenten begründet: Der RFH weist darauf hin, daß "die Ausübung dieses Wahlrechts beim buchführenden Kaufmann nicht den Erfolg hat, daß spätere Veräußerungen der Steuer entzogen werden" und folgert daraus, daß "keine genügende Veranlassung" bestehe, "es dem Kaufmann zu verwehren, nach Belieben zu bestimmen", welche Stücke er als veräußert und welchen Gewinn er mithin als realisiert ansehen will. Da alle Wertpapierstücke gleich seien und völlig gleiche Rechte verkörperten, sei es dabei letztlich belanglos, welche Stücke effektiv geliefert worden seien.

Die Formulierung "keine genügende Veranlassung" scheint in diesem Zusammenhang andeuten zu sollen, daß das Gericht im Gesetz

keine ausreichenden Hinweise dafür fand, daß etwa stets die zuletzt angeschafften oder umgekehrt die zuerst erworbenen Stükke als veräußert zu betrachten seien. Mangels einer derartigen Fiktion und wegen der Gleichartigkeit aller Wertpapiere einer Gattung entschloß sich der RFH in diesem Falle dazu, dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zu gewähren. Entscheidend war für den RFH dabei aber zweifelsohne die Überlegung, daß dieses Wahlrecht lediglich den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung und damit auch nur den Zeitpunkt der Besteuerung betraf, also prinzipiell nicht zu einer vollständigen Vermeidung der Besteuerung führen konnte. Bei einem späteren gewinnbringenden Verkauf der restlichen Papiere oder bei deren Entnahme ins Privatvermögen kommt die Besteuerung zum Zuge.

Anders verhält es sich dagegen, wenn sich die Papiere im Privatvermögen befinden und die Spekulationsfrist zu beachten ist. Hier hatte der RFH denn auch mit seinem Urteil vom 13. Juni 1928[119)] die Fiktion aufgestellt, daß stets die zuletzt erworbenen Stücke als verkauft anzusehen seien. Auch in dieser Entscheidung untersucht der RFH eingehend die Frage, ob dem Pflichtigen nicht ein Wahlrecht eingeräumt werden könne, zu bestimmen, welches Anschaffungsgeschäft er dem Veräußerungsgeschäft gegenüberstellen will. Er kommt jedoch zu dem Ergebnis, daß hier kein Raum für ein Wahlrecht sei, weil der Gesetzgeber mit der Normierung der Dreimonatsfrist (jetzt: 6 Monate) als Spekulationszeitraum alle subjektiven Momente und jede Willkür des Pflichtigen habe ausschließen wollen.

Das oben besprochene Urteil des RFH vom 13. Dezember 1928 ist nun in neuerer Zeit - vornehmlich von Zitzlaff[120)] - scharf kritisiert worden. Dieser Kritik folgend bezeichnen Blümich - Falk[121)] die Entscheidung in ihrem Kommentar als heute überholt und sind wie Zitzlaff der Ansicht, man müsse zwecks zutreffender Ermittlung des Veräußerungsgewinns einen Durchschnittsanschaffungswert ermitteln. Zitzlaff begründet seine kritische Ablehnung, indem er davon ausgeht, daß angesichts der vollständigen Gleichartigkeit der einzelnen Papiere der vom RFH geforderten Bezeichnung der veräußerten Stücke keiner-

lei wirtschaftliche Bedeutung zukomme und daß diese Bezeichnung folglich nur für die Besteuerung Sinn habe. Folge dieser wirtschaftlich sinnlosen Kennzeichnungsmöglichkeit sei daher nur, daß nicht mehr die tatsächlichen wirtschaftlichen Vorgänge und Ergebnisse, sondern lediglich das besteuert werde, was der Kaufmann selbst besteuert wissen wolle. Ein so weitgehendes Wahlrecht hält Zitzlaff aber nur dann für zulässig, wenn es dem Steuerpflichtigen ausdrücklich im Gesetz eingeräumt werde. Da das hier nicht der Fall sei, müsse man die Besteuerung nach objektiven Merkmalen und frei von subjektiven Einflußmöglichkeiten des Pflichtigen durchführen. Wegen der auch vom RFH hervorgehobenen vollständigen Übereinstimmung der Bedeutung der einzelnen Papiere derselben Art biete sich die seit jeher von vielen namhaften Autoren[122)] vertretene Bewertung der Papiere mit ihren durchschnittlichen Anschaffungskosten an. Wenn Zitzlaff in diesem Zusammenhang allerdings das Urteil des RFH vom 30. Mai 1933[123)] zitiert oder wenn Blümich - Falk zur Stützung ihrer These auf die Entscheidung des RFH vom 14. Juli 1943[124)] hinweisen, so erscheint eine solche Beweisführung jedoch problematisch, denn in beiden Fällen ging es nicht um die Veräußerung von Wertpapieren, die zu einem Betriebsvermögen gehörten, sondern nur um die Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die lediglich auf Grund einer besonderen gesetzlichen Fiktion (heute im § 17 EStG) zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu rechnen sind. Da der RFH aber in seinen beiden oben zitierten Entscheidungen aus dem Jahre 1928 gerade sehr deutlich zwischen Wertpapieren unterschieden hat, die zu einem Betriebsvermögen gehören, und solchen, die sich im Privatvermögen eines Pflichtigen befinden, ist es nicht statthaft, die genannten Urteile aus den Jahren 1933 und 1943 auf solche Wertpapiere anzuwenden, bei denen es sich um Betriebsvermögen handelt.

Wenn die Frage, wie sich der BFH zu diesem Wahlrecht stellen würde, hier auch offenbleiben muß, so sei aber wenigstens angemerkt, daß der I. Senat in einer Entscheidung aus dem Jahre 1952 dieses Wahlrecht noch durchaus positiv zitiert hat, woraus man wohl entnehmen darf, daß er diese Entscheidung noch nicht

für gänzlich überholt angesehen hat. Da auch in diesem Urteil aus dem Jahre 1952 ein neues Wahlrecht geschaffen wurde, sei diese Entscheidung als nächstes Beispiel behandelt.

- Urteil des BFH vom 1. April 1952 - [125)]

In diesem Falle hatte sich der BFH "zur Bilanzierung von Weihnachtsgratifikationen in der DM-Eröffnungsbilanz" zu äußern. Das Finanzamt wollte nämlich - und zwar in Abweichung von der vom Steuerpflichtigen aufgestellten Bilanz - bereits in der DM-Eröffnungsbilanz für die im Dezember 1948 ausgezahlten Weihnachtsgelder einen anteiligen passiven Rechnungsabgrenzungsposten bilden. Der BFH folgte dem nicht und sprach auch hier von einem Wahlrecht, das er wie folgt begründete:

Nach den in der Lehre von der dynamischen Bilanz entwickelten allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen müßten die Aufwendungen auf die einzelnen Wirtschaftsperioden entsprechend dem Verursachungsprinzip aufgeteilt werden. Es seien nun aber Fälle denkbar, wo man hinsichtlich der Frage, welcher Wirtschaftsperiode der Aufwand zuzurechnen sei, mit guten Gründen gegenteiliger Ansicht sein könne, wo also keine der beiden Meinungen als falsch zu bezeichnen sei. Eine solche Situation sei hier gegeben, da sowohl für die Ansicht des Finanzamtes wie für die Auffassung der Firma beachtliche wirtschaftliche Gesichtspunkte sprächen. Die Weihnachtsgratifikationen seien im Verhältnis zum gesamten Jahresarbeitslohn so gering, daß die Empfänger darin nicht notwendig eine Nachzahlung für das ganze Jahr, sondern nur eine Erhöhung der Dezember-Bezüge erblickten. Auch hätten Arbeitnehmer, die nach dem Stichtag der DM-Eröffnungsbilanz und vor dem Weihnachtsmonat ausschieden, keinen Anspruch auf die Gratifikation.

Der BFH erinnert dann daran, daß die Rechtsprechung bislang in ähnlichen Fällen, in denen sich beide Auffassungen begründen ließen und in denen die Betriebswirtschaftslehre ebenfalls noch keine einheitliche Auffassung herausgearbeitet habe, der Ansicht des Steuerpflichtigen gefolgt sei und diesem ein Wahl-

recht eingeräumt habe. Dabei wird außer dem oben behandelten Urteil des RFH vom 13. Dezember 1928 vor allem auf die Entscheidung vom 23. November 1937[126] hingewiesen, die die Passivierung von Pensionslasten betraf und hier nicht näher behandelt wird, weil diese Materie heute gesetzlich im § 6a EStG geregelt ist. Der Senat erkennt in dieser Rechtsprechung den allgemeinen Grundsatz, "daß dort, wo sich bei der Beurteilung wirtschaftlicher Tatbestände in der Betriebswirtschaftslehre eine im wesentlichen einheitliche Auffassung noch nicht herausgebildet und auch das Einkommensteuergesetz die Bilanzierungsart nicht genau festgelegt hat, es dem Kaufmann überlassen bleibt, zu wählen, welcher Ansicht er sich anschließen will." Diesem allgemeinen Grundsatz folgend, überließ der BFH auch die anteilige Passivierung der Weihnachtsgratifikationen 1948 in der DM-Eröffnungsbilanz der Wahl der Pflichtigen, an deren Entscheidung das Finanzamt dann gebunden war.

Obwohl dieses Urteil nur für einen bestimmten Bilanzstichtag - nämlich den der DM-Eröffnungsbilanz - ergangen ist, handelt es sich dennoch nicht um ein termingebundenes Wahlrecht. Ihm kommt vielmehr fortdauernde Bedeutung für alle diejenigen Pflichtigen zu, die ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben und folglich im Laufe eines Jahres bilanzieren.[127] [128] Dabei erscheint jedoch der Hinweis von Kellerbach[129] wichtig, daß auf Grund der jüngeren Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichtes zur Frage von Weihnachtsgratifikationen eine Rückstellung hierfür mit steuerlicher Wirkung nur dann gebildet werden kann, "wenn rechtsverbindliche Vereinbarungen getroffen worden sind oder wenn ein Gewohnheitsrecht der Arbeitnehmer begründet worden ist." Sofern diese Voraussetzung erfüllt ist, kann der Pflichtige also wählen, ob er in seiner Bilanz eine anteilige Rückstellung bilden oder aber die tatsächliche spätere Zahlung voll als Aufwand verbuchen will. Er hat damit eine Entscheidung zu treffen, der Kellerbach eine große steuerliche Auswirkung zuschreibt; er führt dazu aus: "Bei Einzelunternehmen und bei

Personengesellschaften mit stark schwankenden Ergebnissen (evtl. sogar Verlusten in einzelnen Jahren) können durch eine geschickte "Rückstellungspolitik" echte Steuerminderungen herbeigeführt werden." Wenn er dann allerdings hinzufügt, daß die Finanzämter in derartigen Fällen untersuchen müßten, "ob nicht zu Unrecht Steuereinnahmen verkürzt" werden, so kann dieser Hinweis wohl nur so verstanden werden, daß es sich hier möglicherweise um ein konstantes Wahlrecht handelt, woraus folgen würde, daß der Steuerpflichtige in späteren Jahren nicht ohne vernünftige wirtschaftliche Gründe von einer einmal getroffenen Entscheidung abrücken darf.

Auf Grund der Handhabung vergleichbarer Bilanzierungswahlrechte[130] kann es in der Tat nicht als zulässig erachtet werden, dieses Wahlrecht willkürlich - allein mit dem Ziel einer Steuereinsparung - abwechselnd in der einen oder anderen Weise auszuüben. So wie beispielsweise Rückstellungen für die jährlichen Prüfungs- oder Abschlußkosten eines Wirtschaftsprüfers oder Steuerberaters nur dann anerkannt werden, wenn der Pflichtige an der einmal gewählten Bilanzierungsmethode festhält und diese Kosten also jedes Jahr zurückstellt,[131] so würde auch im Falle der Weihnachtsgratifikationen ein sachlich unbegründeter Wechsel, der nur aus steuerlichen Motiven erfolgte, ebenfalls gegen Treu und Glauben verstoßen und daher unzulässig sein.[132]

Ziel der von der Rechtsprechung geschaffenen Wahlrechte kann es ja nicht sein, dem Pflichtigen ein Instrument zur Manipulierung seines steuerlichen Gewinnes in die Hand zu geben, wie dies bei gesetzlichen Wahlrechten mitunter der Fall ist. Die oben kurz skizzierte Begründung des Bundesfinanzhofes gibt deutlich zu erkennen, daß es ihm allein auf eine dem Gesetz entsprechende Besteuerung ankommt und daß er den Pflichtigen nur deshalb ein Wahlrecht einräumt, weil sich nicht einwandfrei ermitteln läßt, welche der verschiedenen denkbaren Gewinnermittlungsmethoden vom Gesetzgeber tatsächlich gewollt ist. Nicht gewollt ist aber auf jeden Fall eine Schaukelpolitik.

Damit entfällt aber die von Kellerbach angenommene Möglichkeit

einer geschickten "Rückstellungspolitik" zur Erreichung echter Steuerminderungen. Da mit der erstmaligen Wahlausübung zugleich eine Bindung für die Zukunft eintritt, ist man vielmehr durchaus zu der Annahme berechtigt, daß diesem Wahlrecht keine allzu große praktische Bedeutung zukommt.

Wenn es hier dennoch so ausführlich abgehandelt wurde, so geschah dies vornehmlich im Interesse einer Darstellung der besonders klaren und ausführlichen Begründung, die der I. Senat des BFH seiner Entscheidung gegeben hat. In dieser Begründung wird mit letzter Deutlichkeit ausgesprochen, was einen Richter dazu veranlassen kann, ein steuerliches Wahlrecht zu schaffen. Wenn man die auf Bilanzierungswahlrechte beschränkte Aussage des Urteils noch etwas verallgemeinert, so gipfelt die äußerst überzeugende Argumentation des BFH in der Feststellung, daß ein Wahlrecht immer dann angebracht sei, wenn weder das Steuergesetz noch die Betriebswirtschaftslehre eine ganz bestimmte Beurteilung eines wirtschaftlichen Tatbestandes nahelegen.[133)] Mit dieser Maxime dürfte der BFH für seine eigene rechtschöpferische Tätigkeit auf diesem Gebiet eine sehr vernünftige und brauchbare Leitlinie gefunden haben.

- Urteil des BFH vom 2. April 1957 -[134)]

Das im folgenden darzustellende BFH-Urteil zeigt nun allerdings, daß die Rechtsprechung gelegentlich auch auf Grund ganz andersartiger Überlegungen neue steuerliche Wahlrechte schafft. Der soeben dargestellten Maxime kommt also keine generelle Bedeutung zu. Zur Begründung steuerlicher Wahlrechte verwendet der BFH vielmehr auch noch andere Gedankengänge, die dann beispielsweise wie folgt aussehen:

Es geht jetzt um die Verpachtung eines Gewerbebetriebes im ganzen; und zwar insbesondere um die Frage, ob der Vorgang der Verpachtung steuerlich als Aufgabe des Gewerbebetriebs behandelt werden muß, was nach § 16 Abs.3 EStG zur Folge haben würde, daß die im Augenblick der Verpachtung (Betriebsaufgabe) vorhandenen stillen Reserven aufgelöst und versteuert werden

müßten. Man müßte dann also davon ausgehen, daß die einzelnen Gegenstände des Betriebsvermögens in das Privatvermögen überführt werden. Dabei müßten die Wirtschaftsgüter, da eine Veräußerung nicht stattfindet, entsprechend der zwingend formulierten Vorschrift im Satz 3 des § 16 Abs.3 EStG in einer Schlußbilanz mit ihrem gemeinen Wert angesetzt werden. Der Unterschiedsbetrag zu den letzten Buchwerten wäre dann als fiktiver Veräußerungsgewinn zu versteuern.

Da diese steuerliche Behandlung der Verpachtung von Gewerbebetrieben wirtschaftlich äußerst bedenkliche Folgen haben kann, hat der RFH, der sich wiederholt mit Fällen dieser Art zu befassen hatte,[135)] eine Betriebsaufgabe bei bloßer Verpachtung des Gewerbes grundsätzlich verneint und den sog. "ruhenden Gewerbebetrieb" geschaffen, indem er davon ausging, daß die Verpachtung eines Betriebes im ganzen noch nicht einer Aufgabe gleichzustellen sei, der Gewerbebetrieb jedoch ruhe mit der Folge, daß der Verpächter während der Pachtzeit in der Regel keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehe. Da ein echter Veräußerungsgewinn durch die Verpachtung nicht erzielt wird, würde man - wie der RFH ausführt - nicht realisierte Gewinne zur Steuer heranziehen, wenn man hier einen fiktiven Gewinn errechnen würde, von dem weder feststeht, wann er einmal realisiert werden wird, noch ob er überhaupt jemals entstehen wird, da ja durchaus an die Möglichkeit gedacht werden muß, daß der verpachtete Betrieb später fortgeführt oder aber mit Verlust veräußert wird. Vor allem ist dann aber noch zu bedenken, daß es dem Verpächter eines Gewerbebetriebes oft gar nicht möglich sein wird, die auf dem fiktiven Veräußerungsgewinn lastende Steuer aufzubringen, da ihm ja anläßlich der Verpachtung keine besonderen Mittel zufließen.

Im Hinblick auf diese schwerwiegenden Bedenken wirtschaftlicher Art sah sich der RFH also gezwungen, die weite Fassung des § 16 Abs.3 EStG einschränkend auszulegen und die Verpachtung eines ganzen Gewerbebetriebes noch nicht als Geschäftsaufgabe anzusehen. Nachdem der IV. Senat des BFH dieser Rechtsprechung zunächst gefolgt war,[136)] hat der I. Senat des BFH in seiner

oben zitierten Entscheidung "die Konstruktion des 'ruhenden' Gewerbebetriebes in eine neue Richtung weiterentwickelt. Der I. Senat geht nämlich davon aus, daß die bei Pachtbeginn vorhandenen stillen Rücklagen einmal mit steuerlicher Wirkung aufgelöst werden müßten und dem Verpächter lediglich - ohne Rücksicht auf den jeweils vorliegenden Tatbestand - ein Wahlrecht zustehe, ob er die Versteuerung der stillen Rücklagen sofort oder zu einem späteren Zeitpunkt vornehmen will."[137)]

Anders als sein Vorgänger sah der I. Senat des BFH folglich in der Verpachtung eines Gewerbebetriebes eine Beendigung der gewerblichen Tätigkeit, die einer Betriebsaufgabe gleichgestellt werden kann. Der Verpächter war damit gezwungen, bei Beginn der Pachtzeit eine Schlußbilanz für seinen Gewerbebetrieb aufzustellen und auf der Grundlage der gemeinen Werte einen fiktiven Veräußerungsgewinn zu ermitteln.

Der I. Senat sah nun allerdings auch die Härten, die sich aus einer solchen steuerlichen Behandlung für den Verpächter ergeben können; dazu heißt es in der Urteilsbegründung: "Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes, die den Begriff des ruhenden Gewerbebetriebs entwickelt hat, wollte in erster Linie aus wirtschaftlichen Gründen eine Erleichterung für die Verpächter von Gewerbebetrieben schaffen. Diese sollten nicht gezwungen werden, die Verpachtung des Gewerbebetriebs als Aufgabe des Betriebs im Sinne des § 16 Abs.3 EStG zu behandeln, d.h. die Wirtschaftsgüter des Betriebs bei Beginn der Verpachtung steuerlich in das Privatvermögen zu überführen und dabei etwaige stille Rücklagen in diesen Wirtschaftsgütern sofort zu versteuern. Hätte man alle Verpachtungen als Betriebsaufgabe in diesem Sinne aufgefaßt, so wären sie wirtschaftlich oft unmöglich oder wenigstens sehr erschwert gewesen, weil die Verpächter die fällig werdenden Steuern im allgemeinen nicht aufbringen können."

Um nun auch seinerseits diesen wirtschaftlichen Schwierigkeiten Rechnung zu tragen, griff der BFH zu einem Wahlrecht, das darin bestand, daß der Steuerpflichtige selbst entscheiden konnte, ob die stillen Reserven sofort bei Pachtbeginn zur Steuer her-

angezogen werden sollten oder ob die Aufdeckung und Versteuerung dieser Reserven hinausgeschoben werden sollte.

Die bei Beginn der Verpachtung vorhandenen stillen Reserven mußten also auf jeden Fall einmal versteuert werden. Lediglich der Zeitpunkt, wann dies geschehen sollte, wurde der Wahl des Pflichtigen überlassen. Man wird wohl davon ausgehen können, daß die Pflichtigen sich regelmäßig dazu entschlossen haben, die Versteuerung in die Zukunft zu verlagern, zumal der BFH in seiner damaligen Rechtsprechung die Frage offengelassen hatte, wann die bei Beginn der Verpachtung festgestellten "Veräußerungsgewinne" spätestens nachversteuert werden mußten. Klar dürfte hier nur der Fall gewesen sein, daß der zunächst verpachtete Betrieb später tatsächlich veräußert wurde.[138] Wann sollte die Nachversteuerung aber erfolgen, wenn der Verpächter sich später einmal entschloß, den verpachteten Betrieb wieder selbst fortzuführen? Leingärtner[139] vermutete, daß die Voraussetzung für eine Nachversteuerung dann rückwirkend wieder entfiel. Angesichts dieser Unklarheiten dürften sich die Pflichtigen lediglich dann für eine sofortige Aufdeckung der stillen Reserven entschlossen haben, wenn ihr "Veräußerungsgewinn" DM 10.000,- nicht überstieg und folglich nach § 16 Abs.4 EStG ohnehin steuerfrei blieb.

Die vom I. Senat des BFH mit seinem hier besprochenen Urteil durchgeführte Wendung der Rechtsprechung ist weithin auf Ablehnung gestoßen, und zwar vornehmlich wegen der weiteren Folgen, die sich für die Steuerpflichtigen daraus ergeben. Auf eine nähere Behandlung dieser Folgen kann hier jedoch verzichtet werden,[140] da diese Entscheidung inzwischen überholt ist. In diesem Zusammenhang ist es lediglich interessant festzustellen, daß die Rechtsprechung hier ein Wahlrecht postulierte, dem ein ganz klarer Gesetzeswortlaut entgegensteht.

Nimmt man mit dem BFH und entgegen dem RFH an, daß die Verpachtung eines Gewerbebetriebes einer Betriebsaufgabe gleichkomme, so sagt das Gesetz im § 16 Abs.3 EStG zwingend und völlig unmißverständlich, wie zu verfahren ist: Die Wirtschaftsgüter sind mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen und der sich dann im

Vergleich mit dem letzten Buchansatz ergebende Gewinn als Veräußerungsgewinn zu versteuern. Hier kann es vom Gesetz her keine Zweifel, kein Wenn und kein Aber geben. Daß hier ein Wahlrecht gemeint sein könnte, das es dem Verpächter gestattet, die Versteuerung vom Veranlagungszeitraum der Verpachtung (=Betriebsaufgabe) in die Zukunft zu verlagern, wird man beim besten Willen nicht vermuten dürfen. Bejaht man das Vorliegen einer Betriebsaufgabe, so muß man auch die vom Gesetzgeber daran geknüpften Folgerungen akzeptieren. Es bliebe daher lediglich im Einzelfall, wenn die Erhebung der Steuer- wie oben dargestellt - zu besonders unbilligen Härten führen würde, zu prüfen, ob Billigkeitsmaßnahmen nach § 131 AO angebracht sind, die es dem Steuerpflichtigen erleichtern könnten, die Steuer zu tragen. Mit einer generellen Abwandlung des klaren Wortlautes des Gesetzes durch Schaffung eines Wahlrechtes dürfte die Rechtsprechung dagegen ihre Kompetenzen überschreiten.

- Urteil des BFH vom 13. November 1963 -[141)]

Inzwischen ist nun auch der BFH zu der Überzeugung gelangt, daß seine bisherige Rechtsprechung zur Frage der Gewinnrealisierung anläßlich einer Betriebsverpachtung kaum mit dem Gesetz zu vereinbaren war. Trotz eines noch Ende 1960 ergangenen Grundsatzurteils,[142)] in dem der VI. Senat den soeben dargestellten, vom I. Senat entwickelten Grundsätzen beigetreten ist, sind diese Grundsätze daher heute schon wieder überholt.

Nach Anrufung durch den IV. und letzten für Einkommensteuerfragen zuständigen Senat des BFH[143)] hat dessen Großer Senat die bisher entwickelten Rechtssätze in seiner zitierten Entscheidung aufgegeben, da er "die Erwägungen der bisherigen Rechtsprechung für wenig überzeugend" hält. Aber auch der Große Senat gibt dem Steuerpflichtigen anläßlich einer Betriebsverpachtung noch ein - wenn auch anders geartetes - Wahlrecht. Auch jetzt bleibt noch in jedem Verpachtungsfall zu klären, ob eine Betriebsaufgabe vorliegt oder ob der Verpächter seinen gewerblichen Betrieb lediglich in veränderter Form

fortführt. Das dem Verpächter damit eingeräumte Wahlrecht kann jederzeit ausgeübt werden. Erklärt der Verpächter, daß er die Gegenstände seines Betriebes in sein Privatvermögen überführe, so ist der Vorgang als Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 Abs.3 EStG zu behandeln. Solange eine derartige Erklärung dagegen nicht abgegeben wird, "bleiben die verpachteten Wirtschaftsgüter sein Betriebsvermögen mit der Folge, daß er weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb hat und Wertschwankungen des verpachteten Betriebsvermögens im Rahmen des § 6 EStG zu berücksichtigen sind." Hierin liegt eine wesentliche Neuerung gegenüber der nun überholten Auffassung, derzufolge Wertschwankungen am "ruhenden" Betriebsvermögen steuerlich unbeachtlich waren.

Außerdem betrachtet der Große Senat die im verpachteten Betriebsvermögen vorhandenen stillen Reserven erst dann als aufgedeckt, wenn der Verpächter die Betriebsgegenstände in sein Privatvermögen überführt (§ 16 Abs.3 EStG) oder wenn er seinen Betrieb endgültig veräußert (§ 16 Abs.1 EStG). In Zukunft sind also nicht mehr die bei Pachtbeginn vorhandenen stillen Reserven zu versteuern; es sind vielmehr die im Zeitpunkt der Übernahme ins Privatvermögen bzw. bei der Veräußerung vorhandenen Werte maßgebend. Damit ist die Wahlausübung gegenüber der bisherigen Rechtslage zu einer wesentlich riskanteren Angelegenheit geworden, denn die jetzt überholte Auffassung des I. und VI. Senats wirkte sich zwar bei Wertverlusten am "ruhenden" Betriebsvermögen zum Nachteil des Steuerpflichtigen aus, andererseits wurden aber auch Wertsteigerungen während der Pachtdauer steuerlich nicht erfaßt. Während es bei dem alten Wahlrecht nur darum ging, ob die bekannten stillen Reserven sofort bei Abschluß des Pachtvertrages oder aber erst später versteuert werden sollten, hat der Steuerpflichtige heute eine viel schwierigere Entscheidung zu treffen. Entschließt er sich dazu, sein Betriebsvermögen auch während der Verpachtung fortzuführen, so behält er damit zwar die Möglichkeit, etwaige während der Pachtdauer eintretende Wertminderungen durch entsprechende Sonderabschreibungen auch steuerlich zu berücksichtigen. Zugleich geht er damit aber auch das Risiko ein, bei einer

Wertsteigerung anläßlich der endgültigen Veräußerung oder Überführung der Gegenstände ins Privatvermögen (etwa bei Beendigung der Verpachtung) einen entsprechend größeren Veräußerungsgewinn versteuern zu müssen.

Wenngleich sich diese Rechtsprechung also keineswegs immer zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken wird, so bedeutet die Entscheidung des Großen Senats sicherlich einen wesentlichen Fortschritt gegenüber der reichlich verworrenen und nunmehr auch vom BFH als "wenig überzeugend" bezeichneten bisherigen Rechtslage. Dennoch ist auch das vom Großen Senat geschaffene Wahlrecht keineswegs über jede Kritik erhaben. Erinnert man sich an den recht eindeutigen Wortlaut des § 16 EStG, so dürfte es immerhin zweifelhaft sein, ob die sich anläßlich einer Betriebsverpachtung ergebenden steuerlichen Probleme nur mit Hilfe eines Wahlrechtes gemeistert werden konnten. Sicherlich hätte man sich auch eine andere Lösung des Problems vorstellen können: Hätte sich der BFH nicht dazu entschließen können, die Frage nach objektiven Gesichtspunkten zu entscheiden, wie das etwa von Grass[144)] vorgeschlagen worden war? Nach seiner Ansicht kann man dem Steuerpflichtigen auf Grund des Gesetzeswortlauts nur dann gestatten, seinen verpachteten Betrieb als Betriebsvermögen weiterzuführen, wenn die Verpachtung von vornherein lediglich eine vorübergehende Maßnahme darstellt und die Wiederaufnahme der eigenen gewerblichen Tätigkeit ernstlich geplant ist. Eine Verpachtung als Dauermaßnahme bedeutet dagegen den Verzicht auf die Unternehmereigenschaft, d.h. Betriebsaufgabe. In einem solchen Falle dürfte die Besteuerung stiller Reserven nach Grass nicht zu umgehen sein.

Wenn der Große Senat demgegenüber auch für diesen Fall das oben beschriebene Wahlrecht eingeführt hat, so wird das sicherlich im Hinblick auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zu begrüßen sein, da eine Besteuerung nach § 16 EStG in Fällen von Betriebsverpachtungen u.U. zu erheblichen wirtschaftlichen Schwierigkeiten führen kann. Aus diesem Grunde werden die betroffenen Steuerpflichtigen die neuere Entwicklung zwei-

fellos ebenfalls positiv beurteilen.

Das ändert allerdings nichts an der Tatsache, daß sich diese Wahlmöglichkeit nicht mit der Forderung nach einer gleichmäßigen Besteuerung vereinbaren läßt. Dafür lassen sich zwei Gründe anführen. Zunächst einmal können anläßlich einer echten Betriebsaufgabe ganz ähnliche Schwierigkeiten auftreten wie bei einer Verpachtung, ohne daß auch in diesen Fällen durch ein entsprechendes Wahlrecht geholfen wird. Beendet ein Steuerpflichtiger seine gewerbliche Tätigkeit und übernimmt er sein Betriebsvermögen ins Privatvermögen, so hat er etwa vorhandene stille Reserven sofort nach §§ 16 und 34 EStG zu versteuern ohne Rücksicht darauf, ob ihm die dazu erforderlichen liquiden Mittel zur Verfügung stehen oder nicht. Nach dem Urteil des BFH vom 26. September 1961 bleibt dem Steuerpflichtigen in einem derartigen Fall keine Wahl.[145)]

Hinzukommt nun aber noch, daß die vom Großen Senat proklamierte Wahlmöglichkeit nicht nur dazu beiträgt, die Schwierigkeiten zu meistern, die sich steuerlich anläßlich einer Betriebsverpachtung ergeben. Wie oben dargestellt hat das neue Wahlrecht vielmehr darüber hinausgehende Wirkungen. Es bleibt daher hier die von Littmann[146)] gegenüber einem anderen in ständiger Rechtsprechung entwickelten Wahlrecht[147)] vorgetragene kritische Frage zu stellen, ob der Wille eines Steuerpflichtigen wirklich ausreichen könne, Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart (Vermietung und Verpachtung) einer anderen Einkunftsart (Gewerbebetrieb) zuzurechnen, für die ganz andere Ermittlungsgrundsätze gelten (z.B. Teilwertabschreibung, Verlustabzug). Mit dem Grundsatz der steuerlichen Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit ist ein solches Ergebnis sicherlich nicht mehr zu vereinbaren.

- Urteil des RFH vom 9. Mai 1933 und Bescheid des RFH vom 12.April 1934 -[148]

Ein verwandtes, ebenfalls § 16 EStG betreffendes Wahlrecht gilt es bei der Umwandlung einer Einzelfirma oder einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft zu beachten. Auch bei diesem Wahlrecht geht es um die steuerliche Behandlung stiller Reserven (Gewinnrealisierung). In ständiger Rechtsprechung[149] haben RFH und BFH "in der Einbringung sowohl einer Einzelfirma wie einer Personengesellschaft in eine neu gegründete Kapitalgesellschaft (Umwandlung) in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise grundsätzlich die Weiterführung des bisherigen Unternehmens in veränderter Form gesehen, wobei die erworbenen Gesellschaftsrechte das eingebrachte Vermögen repräsentieren (Wirtschaftliche Identität)." Dabei "wird von der Notwendigkeit einer Gewinnrealisierung abgesehen, vorausgesetzt a), daß die einbringenden Gesellschafter an der Kapitalgesellschaft nicht nur unwesentlich beteiligt sind, d.h. nicht nur einen "nicht ins Gewicht fallenden Einfluß" auf die Kapitalgesellschaft haben und b), daß die Buchwerte des eingebrachten Vermögens in der Kapitalgesellschaft als Ausgangswerte weitergeführt werden."[150]

Das den Steuerpflichtigen damit gewährte Wahlrecht ist neuerdings von Wöhe[151] ausführlich behandelt worden. Wenn hier auch auf eine Darstellung von Einzelheiten verzichtet werden kann, so soll doch wenigstens auf die von Wöhe vorgetragene Kritik an dieser Wahlmöglichkeit besonders hingewiesen werden, in der vor allem hervorgehoben wird, daß es aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unhaltbar sei, "daß bei gleichen wirtschaftlichen Tatbeständen ... völlig unterschiedliche Regelungen getroffen worden sind."[152] Ein Wahlrecht hinsichtlich der Auflösung oder Übertragung stiller Reserven existiert nämlich nur bei der Umwandlung einer Einzelfirma oder einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft. Im umgekehrten Fall wird dagegen - abgesehen von Zeiten, in denen die beiden Umwandlungssteuergesetze galten - die Auflösung aller stillen Reserven anläßlich der Umwandlung verlangt. Bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere ist die Auflösung

stiller Reserven schließlich verboten. Die stillen Reserven werden also bei der Änderung der Rechtsform eines Unternehmens steuerlich sehr unterschiedlich behandelt, je nachdem, um welche Rechtsform es sich gerade handelt. Wegen der darin zum Ausdruck kommenden Inkonsequenz gelangt Wöhe zu dem Schluß, daß es bei diesem Wahlrecht nicht um wirtschaftliche Belange gegangen sei, sondern lediglich darum, die stillen Reserven aus fiskalischen Gründen auch noch mit der Körperschaftsteuer zu belegen.[153)]

- Gewillkürtes Betriebsvermögen -

Im Gegensatz zu den beiden zuletzt besprochenen Wahlrechten, die wegen ihrer recht speziellen Voraussetzungen keine allzu große praktische Bedeutung beanspruchen können, kommt der Rechtsprechung zum sog. gewillkürten Betriebsvermögen, die im folgenden kurz behandelt werden soll, zweifellos eine ganz besonders weitreichende allgemeine Bedeutung zu.

Wer zum ersten Male von der Existenz eines gewillkürten Betriebsvermögens im Steuerrecht hört, wird über die damit bestehende Wahlmöglichkeit sicherlich erstaunt sein, denn auch dieses Wahlrecht, mit dessen Hilfe viele Steuerpflichtige einen nicht unerheblichen Einfluß auf die Höhe ihres steuerpflichtigen Einkommens nehmen können, ergibt sich keineswegs eindeutig aus dem Gesetzeswortlaut. Das Einkommensteuergesetz kennt vielmehr in seinen §§ 4 und 5 lediglich Betriebsvermögen. Man sollte daher annehmen, daß Vermögensteile, die nicht zum Betriebsvermögen zählen, notwendig zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen gehören und daß hier der Satz gilt: tertium non datur.

Demgegenüber wird nun aber seit Jahrzehnten von der Rechtsprechung "anerkannt, daß zwischen den beiden Polen des sogenannten notwendigen Betriebsvermögens und des notwendigen Privatvermögens ein breiter Bereich besteht, der Gegenstände enthält, die weder das eine noch das andere darstellen. Bei ihnen soll

der Steuerpflichtige ein Wahlrecht haben, ob er sie im Hinblick auf seine Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen rechnen will. Entschließt er sich zum ersteren, so spricht man auf Grund einer eingebürgerten Terminologie vom gewillkürten (oder auch vom gekorenen) Betriebsvermögen."[154] "Es umfaßt die Wirtschaftsgüter, deren Art nicht eindeutig in den betrieblichen oder privaten Bereich weist, deren Einreihung in den betrieblichen oder privaten Bereich aber auch ihrer Natur nicht widerspricht."[155]

Die Abgrenzung zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen[156] und die Möglichkeit der Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen ist vor allem im Hinblick auf die steuerliche Berücksichtigung von Wertschwankungen dieser Vermögensteile wichtig.[157] So sind Abschreibungen wegen einer Wertminderung (Teilwertabschreibungen) nur beim Betriebsvermögen zulässig. Auch Wertverluste, die anläßlich der Veräußerung entstehen, können steuerlich regelmäßig nur dann geltend gemacht werden, wenn die verkauften Gegenstände zu einem Betriebsvermögen gehörten. Andererseits werden aber auch Veräußerungsgewinne - abgesehen von den relativ seltenen Fällen des § 23 EStG - steuerlich nur insoweit erfaßt, als es sich dabei um die Veräußerung von Teilen eines Betriebsvermögens handelt. Schließlich ist bei der Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen auch daran zu denken, daß bei einer späteren Überführung ins Privatvermögen Entnahmegewinne oder -verluste entstehen können.[158] Da sich beim Betriebsvermögen mithin nicht nur Wertminderungen, sondern auch Wertsteigerungen steuerlich auswirken, ist die Schaffung von gewillkürtem Betriebsvermögen eine durchaus zweischneidige Angelegenheit.[159]

Wie schon bei der Betriebsverpachtung, so hat sich auch in der Rechtsprechung zum gewillkürten Betriebsvermögen in den letzten Jahren ein tiefgreifender Wandel vollzogen. Der RFH hatte sich bei der steuerlichen Anerkennung von gewillkürtem Betriebsvermögen von den handelsrechtlichen Bestimmungen der §§ 343 und 344 HGB leiten lassen, wonach alle Geschäfte eines Kaufmanns - abgesehen von den unzweifelhaft privaten Charakter tragenden -

auch dann als zum Handelsgewerbe gehörig angesehen werden, wenn sie nicht notwendig mit diesem verbunden sind.[160] Der RFH hatte infolgedessen auch lediglich bei Vollkaufleuten die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens zugelassen,[161] bei diesen allerdings auf jeden irgendwie gearteten objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb vollständig verzichtet.[162]

Die jüngere Rechtsprechung des BFH ist demgegenüber dadurch gekennzeichnet, den Kreis der Steuerpflichtigen, bei denen gewillkürtes Betriebsvermögen anerkannt wird, auszudehnen und gleichzeitig die Schaffung von gewillkürtem Betriebsvermögen dadurch einzuschränken, daß auch für das gekorene Betriebsvermögen ein irgendwie nachprüfbarer objektiver Zusammenhang mit dem Betrieb verlangt wird.

Diese neue Entwicklung begann mit der Entscheidung des BFH vom 12. Mai 1955,[163] in der sich ein Wandel in der Rechtsprechung erstmalig ankündigte, als es dort einem Zahnarzt, der seinen Gewinn nach § 4 Abs.1 EStG ermittelte, gestattet wurde, seinen überwiegend privat genutzten Personenwagen in sein Betriebsvermögen zu übernehmen. Damit wurde in Abkehr von der bis dahin geltenden Auffassung ein erster Schritt in Richtung auf einen einheitlichen Betriebsvermögensbegriff für die Angehörigen freier Berufe und für Gewerbetreibende getan.

Den endgültigen Durchbruch vollzog der BFH dann allerdings erst im Jahre 1960 in einer Reihe von Grundsatzentscheidungen, die vom VI. Senat mit seinem Urteil vom 15. Juli 1960 eingeleitet wurde, aus dem oben bereits zitiert worden ist.[164] Hier wird zunächst einmal generell (also nicht nur für Pkws) anerkannt, daß auch die Angehörigen freier Berufe gewillkürtes Betriebsvermögen besitzen können, da es problematisch sei, den Begriff Betriebsvermögen im § 4 Abs. 1 EStG enger auszulegen als den gleichen Begriff im § 5 EStG. In demselben Urteil führt der BFH dann aber auch aus, daß "im Interesse der steuerlichen Gleichmäßigkeit und zur Ausschaltung willkürlicher Manipulationen" bestimmte Voraussetzungen erfüllt sein müßten, um überhaupt gewillkürtes Betriebsvermögen annehmen zu können.[165] Er

fordert, daß die Gegenstände des gewillkürten Betriebsvermögens "in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet" sein müssen. In Grenzfällen muß der Unternehmer daher heute u.U. dartun, "welche Beziehung das Wirtschaftsgut zum Betrieb hat und welche vernünftigen wirtschaftlichen Überlegungen ihn veranlaßt haben, das Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen zu ziehen"; denn "gewillkürt" bedeutet heute nicht mehr "willkürlich".

Diesen Rechtsgrundsätzen haben sich der I. und der IV. Senat des BFH noch im gleichen Jahre in ihren Entscheidungen vom 19. Juli 1960 und 22. November 1960 sowie vom 1. Dezember 1960 angeschlossen.[166] Auf der einen Seite erkennen auch sie an, daß nicht nur Gewerbetreibende, sondern auch freiberuflich Tätige die Möglichkeit besitzen, gewillkürtes Betriebsvermögen zu bilden. Auf der anderen Seite folgen sie aber zugleich der Forderung, daß nur solche Wirtschaftsgüter zum gewillkürten Betriebsvermögen gerechnet werden können, die "bei objektiver Beurteilung bestimmt und geeignet" sind, "dem Betrieb zu dienen und ihn zu fördern." In diesem Zusammenhang weist der I. Senat am 19. Juli 1960 besonders darauf hin, daß dem Betrieb wesensfremde Wirtschaftsgüter schon deshalb nicht zum Betriebsvermögen gezogen werden könnten, weil dadurch die gesetzlich abgegrenzten Einkunftsarten verändert würden.

Die in diesem Hinweis angesprochene Problematik ist nun allerdings durch die neuere Rechtsprechung des BFH keineswegs aus der Welt geschafft.[167] Durch den heute geforderten objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb werden vielmehr allenfalls besonders willkürliche Manipulationen ausgeschlossen. Im Prinzip bleibt die Problematik einer Verwischung der Grenzen zwischen den Einkunftsarten jedoch bestehen, solange man gewillkürtes Betriebsvermögen überhaupt anerkennt und damit den Umfang des Betriebsvermögens von einer Entscheidung der Steuerpflichtigen abhängig macht, statt diesen Begriff durch objektive Merkmale festzulegen. Der Abgrenzung der verschiedenen Einkunftsarten und der für sie geltenden unterschiedlichen Ermittlungsvorschriften kann notwendig nur noch eine eingeschränkte Bedeutung zukommen, wenn sowohl

der Gesetzgeber als auch die Rechtsprechung auf eine allgemein gültige Definition des Betriebsvermögens verzichten, weil dadurch allen Steuerpflichtigen, die ihre Einkünfte durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs.1 oder § 5 EStG ermitteln, die Möglichkeit gegeben wird, Vermögensteile aus der privaten Sphäre in den betrieblichen Bereich zu ziehen und so die dort entstehenden Verluste als Betriebsverluste zu deklarieren.

Wegen dieser systemwidrigen Folgerungen ist dieses auch heute noch recht bedeutungsvolle Wahlrecht, das seine Existenz zudem ausschließlich der Tatsache verdankt, daß es an einer Legaldefinition des Betriebsvermögens fehlt, in der Fachliteratur keineswegs auf ungeteilte Zustimmung gestoßen. Zu den besonders energischen Kritikern an der Rechtsprechung zum gewillkürten Betriebsvermögen gehört Littmann, der hier abschließend zitiert sei. Er schreibt u.a.: "Es ist nicht einzusehen, warum zum Beispiel Einkünfte aus der Vermietung eines privaten Wohngebäudes, die nach § 21 EStG solche aus Vermietung und Verpachtung sind und als solche anderen Ermittlungsregeln unterliegen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (z.B. auch Verlustvortrag bei letzteren, nicht bei § 21), nur deshalb zu den letzteren sollen gerechnet werden dürfen, weil der Vermieter und Verpächter eines solchen Wohngebäudes außerdem einen land- und forstwirtschaftlichen, einen gewerblichen Betrieb oder Einkünfte aus selbständiger Arbeit hat. Das Gesetz enthält keine Andeutung, geschweige denn einen Hinweis für die Richtigkeit der Auffassung, der Wille eines Steuerpflichtigen reiche aus, Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart einer anderen Einkunftsart zuzurechnen. Mit dem Grundsatz der steuerlichen Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit ist eine solche Auffassung nicht zu vereinbaren."[168)]

- Urteil des BFH vom 5. August 1958 -[169)]

Einen weiteren sehr interessanten Fall hatte der BFH am 5. August 1958 zu entscheiden. Der Leitsatz dieses Urteils lautet:

"Der Kaufmann ist nicht verpflichtet, die auf den Gewerbeertrag entfallende Gewerbesteuer anteilig zu den Fertigungsgemeinkosten und damit zu den Herstellungskosten zu rechnen."

Es ging also um die Frage der Herstellungskosten. Nach § 6 Abs.1 Ziff.2 Satz 1 EStG sind die Halb- und Fertigfabrikate in der Bilanz mit ihren Herstellungskosten zu bewerten. Diese klare Formulierung läßt zunächst nicht vermuten, daß es hier ein Wahlrecht für den Steuerpflichtigen geben könnte. Erst wenn man sich fragt, was denn Herstellungskosten sind und welche Kosten im einzelnen dazu gehören und wenn man dann feststellen muß, daß dieser wichtige Terminus vom Steuergesetzgeber nicht weiter definiert wird, wird einem deutlich, daß hier Zweifelsfragen auftauchen können, die zu einem Wahlrecht Anlaß bieten können.

Zu den Herstellungskosten rechnen nach allgemein anerkannter Auffassung, die auch im Abschnitt 33 EStR 1963 ihren Niederschlag gefunden hat, neben den Materialkosten einschließlich der Materialgemeinkosten auch die Fertigungskosten einschließlich der Fertigungsgemeinkosten. Verwaltungskosten brauchen dagegen nicht als Herstellungskosten angesetzt zu werden. Vertriebskosten dürfen im Rahmen der Herstellungskosten überhaupt nicht berücksichtigt werden.

In dem hier zu erörternden Urteil ging es nun um die Frage, ob man die Gewerbeertragsteuer ganz oder teilweise den Fertigungsgemeinkosten zurechnen müsse oder ob es sich bei dieser Steuer nicht um einen Aufwand handele, der weder unmittelbar noch mittelbar der Fertigung von Wirtschaftsgütern im Betrieb dient, sondern mit dem Gesamtergebnis des Betriebes zusammenhängt. Derartige Aufwendungen dürfen nämlich nicht den Herstellungskosten zugerechnet werden, weil anderenfalls gegen den Grundsatz verstoßen würde, daß nicht realisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen.

Der erkennende Senat des BFH geht in seiner Begründung von der Feststellung aus, daß beide Auffassungen möglich seien. Die Gewerbeertragsteuer könne als Teil der Fertigungsgemeinkosten angesehen werden, wenn man daran denke, daß es sich um einen in

etwa gleicher Höhe jährlich wiederkehrenden, am Anfang des Jahres entstehenden und deshalb den Herstellungsvorgang in der Regel laufend belastenden Aufwandsposten handele. Man könne aber auch die Abhängigkeit der Gewerbeertragsteuer von dem erst durch die künftige Veräußerung der hergestellten Wirtschaftsgüter realisierten Ertrag in den Vordergrund stellen; dann aber würde es sich bei der Zahlung der Gewerbeertragsteuer um eine Art Gewinnverwendung handeln. Ihre Zurechnung zu den Fertigungsgemeinkosten würde zu einem unzulässigen Ausweis eines Gewinnes führen, weil dieser erst bei der späteren Veräußerung der hergestellten Güter realisiert wird.

In seiner sehr eingehenden Begründung stellt der BFH dann die verschiedenen Argumente gegenüber, die für die eine oder andere Auffassung sprechen. Er weist darauf hin, daß sowohl die LSÖ als auch die LSP die Gewerbesteuer als Kostenbestandteil anerkennen und nicht im Gewinnzuschlag abgelten. Auch die Tatsache, daß die Gewerbesteuer auf verschiedenen Elementen beruht und neben dem Ertragsmoment durch die Hinzurechnungen und Kürzungen der Objektcharakter stark in den Vordergrund rückt, deutet nach Ansicht des BFH darauf hin, daß diese Steuer zumindest teilweise als laufende Belastung des Herstellungsvorgangs aufgefaßt werden kann. Es besteht also kein eindeutiger Zusammenhang mit dem Gewinn des Betriebes.

Andererseits führt der BFH die bisherige Behandlung der Fremdkapitalzinsen als Argument dafür an, daß auch die Gewerbeertragsteuer nicht zwangsläufig zu den Herstellungskosten gehören muß. Wenn schon die Fremdkapitalzinsen nach der steuerlichen Übung der Verwaltung nicht zu den Herstellungskosten gerechnet würden, obwohl diese doch nach den LSP auch zu den Kosten zu rechnen seien, so müsse das auch für die darauf entfallende Ertragsteuer gelten, die sich wirtschaftlich nur als eine Zinserhöhung darstelle. Ferner weist der BFH darauf hin, daß auch "das Bestreben nach einer möglichst gleichmäßigen und vereinfachten Ermittlung der Herstellungskosten" dafür spräche, auf einen Zwang zur Aktivierung zu verzichten. Besonders interessant ist schließlich die in diesem Zusammenhang ausgesprochene Feststellung des BFH, "daß

dann, wenn berechtigte Zweifel an der Verpflichtung zur Zurechnung von Aufwendungen zu den Herstellungskosten bestehen, kein steuerlicher Zwang zur Aktivierung gegen den Willen des Steuerpflichtigen geschaffen werden sollte."

Auf Grund dieser Überlegungen kommt der BFH zu dem Schluß, daß eine Aktivierungspflicht der Gewerbeertragsteuer im Rahmen der Herstellungskosten aus Vereinfachungsgründen abgelehnt werden müsse. Nach der Gegenüberstellung des Für und Wider heißt es dazu dann in der Begründung abschließend wörtlich: "Berücksichtigt man schließlich, daß es sich bei etwa gleichbleibenden Betriebs- und Ertragsverhältnissen um eine Aktivierung handelt, die sich in bedeutsamem Umfang nur auf den steuerlichen Gewinn des Wirtschaftsjahres der erstmaligen Aktivierung auswirkt, und daß sich der nicht aktivierte Betrag in der Regel in kürzester Frist im Gewinn niederschlägt, so müssen die Zweifelhaftigkeit der Zurechnung und die Vereinfachung der Berechnungsmethode als wichtige Gesichtspunkte angesehen werden, die gegen die Aktivierungspflicht sprechen. Diese Erwägungen zeigen, daß es sich um eine auch betriebswirtschaftlich zweifelhafte Frage handelt. Es erscheint deshalb gerechtfertigt, die Entscheidung der eigenen Würdigung des Kaufmanns in Form eines Wahlrechts zu überlassen."

Auch hier findet sich also letztlich wieder der entscheidende Hinweis auf die Betriebswirtschaftslehre, von der die Klärung der aus dem Gesetz nicht einwandfrei zu lösenden Zweifelsfrage erwartet wird. Solange die Betriebswirtschaftslehre diese Aufgabe noch nicht bewältigt hat,[170)] hilft sich der gewissenhafte Richter mit einem Wahlrecht. Er durchschlägt den gordischen Knoten, indem er sich für keine der im Streit befangenen Alternativen entscheidet, vielmehr beide gelten läßt.

Dabei spürt man jedoch aus der Begründung, welcher Auffassung die Richter mehr zuneigen. Für die Ansicht, daß die Gewerbeertragsteuer nicht zu den Herstellungskosten gehört, werden die entscheidenden Argumente angeführt. Die Gründe, die eventuell für eine Zurechnung zu den Herstellungskosten sprechen könnten, werden dagegen mit kritisch einschränkenden Anmerkun-

gen versehen, so die Behandlung der Gewerbesteuer in den LSÖ und LSP oder das Argument, durch die Hinzurechnungen und Kürzungen werde die Gewerbesteuer zur Objektsteuer, ein Argument, dem sofort entgegengehalten wird, daß dadurch der Charakter der Gewerbeertragsteuer nicht grundsätzlich geändert werde, da die entscheidende Bemessungsgrundlage stets der Gewinn bleibe und die Hinzurechnungen durch einen Verlust aufgezehrt werden können. Aus dieser Art, das Für und Wider gegeneinander abzuwägen, läßt sich unschwer entnehmen, daß der erkennende Senat des BFH die Streitfrage nur deshalb mit Hilfe eines Wahlrechtes gelöst hat, weil er nicht sein eigenes Ermessen gelten lassen wollte, wo er im Gesetz eine Lücke zu erkennen glaubte, die auch von der betriebswirtschaftlichen Forschung noch nicht geschlossen worden war. Das Wahlrecht vom 5. August 1958 verdankt seine Entstehung also der Vorsicht des BFH, der eine im Gesetz offengebliebene Frage nicht einseitig nach seinen Vorstellungen beantworten wollte, der vielmehr bereit war, anzuerkennen, daß unser positives Recht unvollkommen ist, d.h. gelegentlich einzelne konkrete Probleme nicht regelt.

Wenn in dem hier besprochenen Urteil vom 5. August 1958 auch lediglich über die Behandlung der Gewerbeertragsteuer im Rahmen der Herstellungskosten zu entscheiden war, so hat diese Entscheidung dennoch darüber hinaus dadurch Bedeutung erlangt, daß die EStR 1963 im Abschnitt 33 Abs.5 dieses Urteil für andere Aufwendungen, die ebenfalls in gewissem Umfange vom Ergebnis des Betriebes abhängig sind, für entsprechend anwendbar erklärt haben. Danach besteht beispielsweise auch für die folgenden Aufwendungen ein Wahlrecht: Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung, freiwillige soziale Leistungen wie etwa Jubiläumsgeschenke oder Weihnachtszuwendungen sowie die Beteiligung der Arbeitnehmer am Betriebsergebnis. Alle diese und ähnliche Aufwendungen können als Herstellungskosten angesetzt werden; dies braucht aber nicht zu geschehen. Entschließt der Steuerpflichtige sich aber einmal dazu, solche Kosten bei der Bewertung seiner Vorräte zu berücksichtigen, so gilt auch hier wieder das Verbot eines willkürlichen Wechsels in der Be-

wertungsmethode, ein Verbot, das der BFH gerade in seinem Urteil vom 5. August 1958 besonders deutlich ausgesprochen hat. Die einschlägige Stelle ist oben bereits wörtlich zitiert worden. Durch diese wesentliche Einschränkung hat der BFH auch all diese Wahlrechte, die sich an den Begriff der Fertigungsgemeinkosten knüpfen, zu konstanten, mithin relativ eng begrenzten Wahlrechten ausgestaltet, die den Steuerpflichtigen lediglich recht bescheidene Einflußmöglichkeiten bieten.

- Urteil des BFH vom 25. November 1960 - [171]

Auch das folgende Wahlrecht, das der BFH mit seinem Urteil vom 25. November 1960 schuf, öffnet dem Pflichtigen nur einen recht schmalen Bereich, in dem er sich entscheiden muß.[172] Auch diesem Wahlrecht kommt daher keine allzu große Bedeutung zu. Wenn es hier dennoch - in der gebotenen Kürze - behandelt wird, so geschieht dies aus folgendem Grunde: Die bislang besprochenen Entscheidungen betrafen jeweils nur bilanzierende Steuerpflichtige. Es handelte sich mithin um Bilanzwahlrechte. Zum Schluß soll daher nun noch ein Wahlrecht erwähnt werden, das zeigt, wie auch auf anderen Gebieten durch die Rechtsprechung Wahlrechte entstehen können.[173] Unser Beispiel betrifft die Behandlung von Aussteueraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG, und der Leitsatz des Urteils lautet:

"Aussteuern können als im Heiratsjahr gewährt steuerlich berücksichtigt werden, selbst wenn die Aussteuersachen bereits in früheren Jahren eingekauft und bezahlt sind."

Die Begründung dieser Entscheidung geht davon aus, daß die Eltern verschiedene Wege einschlagen können, um ihrer Tochter eine Aussteuer zu gewähren. Sie haben in der hier verwendeten Terminologie verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten.[174] Sie können nämlich beispielsweise Geld ansparen und dann erst im Heiratsjahr die Aussteuergegenstände anschaffen und ihrer Tochter übereignen. Es steht ihnen aber auch frei, die Aussteuersachen bereits laufend in den Jahren vor der Heirat zu kaufen,

um sie dann der Tochter anläßlich der Hochzeit zu übergeben. Der BFH stellt dann fest, daß eine außergewöhnliche Belastung grundsätzlich nicht schon in der Anschaffung der Aussteuergegenstände, sondern erst in der Weitergabe an die Tochter zu sehen sei. Erst dadurch, daß die Eltern die beim Kauf erlangten Gegenstände weitergeben, sind sie außergewöhnlich belastet.

Nach diesen grundsätzlichen Ausführungen stellt der BFH dann jedoch fest, daß das Verfahren der Finanzämter gebilligt werden könne, eine Aussteuerbeschaffung im Jahr vor der Heirat bereits als gewährte Aussteuer anzuerkennen, wenn eine Eheschließung in sicherer Aussicht steht. Daraus ergibt sich für den Steuerpflichtigen aber folgende Wahlmöglichkeit: Schafft er die Aussteuer im Jahr vor der Heirat seiner Tochter (etwa im Verlobungsjahr) an, so steht es ihm frei, diese entweder sofort oder aber erst im Heiratsjahr bei der Weitergabe an die Kinder geltend zu machen.[175)]

Leider hat der BFH dieses Abweichen von der zuvor dargestellten Regel nicht näher begründet. Es ist aber ersichtlich, daß auch hier Vereinfachungsgründe maßgebend waren. Ferner dürfte der Gedanke mitgespielt haben, daß sich die Pflichtigen schon durch die Anschaffung der Aussteuergegenstände belastet fühlen, weil dadurch ihre Liquidität eingeschränkt wird. Im Hinblick auf diese Tatsache ist es auch wirtschaftlich durchaus sinnvoll, den Pflichtigen die Möglichkeit zu geben, schon in diesem Jahr die außergewöhnliche Belastung geltend machen zu können.

- Urteil des FG Münster vom 29.Oktober 1957 -[176)]
- Urteil des BFH vom 17. März 1961 -[177)]

Zum Schluß sei in diesem Abschnitt, der anhand einiger ausgewählter Beispiele steuerliche Wahlrechte in der Rechtsprechung zu behandeln hatte, noch durch einen kurzen Hinweis darauf aufmerksam gemacht, daß auch die Finanzgerichte gelegentlich den Versuch unternehmen, mit eigenen Wahlrechten Recht zu sprechen.

Die Schaffung von steuerlichen Wahlrechten braucht also nicht notwendig auf das höchste Steuergericht beschränkt zu bleiben. Da die Finanzgerichte jedoch weithin der Kontrolle durch den BFH unterliegen, hat dieser regelmäßig das letzte Wort zu sprechen.

Ein besonders interessantes Beispiel für das Schicksal finanzgerichtlicher Wahlrechte bietet sich im Urteil des FG Münster vom 29. Oktober 1957. Mit diesem Urteil hatte das Finanzgericht den Versuch unternommen, ein neues Wahlrecht zu etablieren, indem es - gestützt auf Art.5 des Gesetzes zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften vom 26. Juli 1957 - Ehegatten gestattet wurde, auch hinsichtlich der Abgabe Notopfer Berlin zwischen einer getrennten und einer Zusammenveranlagung zu wählen, und zwar unabhängig davon, wie ihre Wahl für die Einkommensteuer ausgefallen war. Dieser Versuch des FG Münster scheiterte jedoch am 17. März 1961, als der BFH in einem gleichgelagerten Fall in einer Grundsatzentscheidung ein besonderes Wahlrecht für das Notopfer Berlin ablehnte.

Nach dem Aufbau der bis 1956 geltenden Tarife[178)] konnte es für Eheleute durchaus vorteilhaft sein, neben der getrennten Veranlagung zur Einkommensteuer eine Zusammenveranlagung beim Notopfer Berlin zu beantragen. Entgegen dem FG Münster ist der BFH nun jedoch der Ansicht, daß die Frage, "ob für ein Kalenderjahr jeweils dieselbe Veranlagungsform bei der Einkommensteuer und der NOB angewandt werden muß, oder ob nicht auf Antrag der Steuerpflichtigen bei der Einkommensteuer und der NOB verschiedene der vom Gesetz zugelassenen Formen der Veranlagung von Ehegatten nebeneinander zulässig sind", aus dem Gesetz unmittelbar nicht zu beantworten sei.[179)] Es sei vielmehr zweifelhaft, "ob die Frage der Einheitlichkeit der Veranlagungsform bei der Einkommensteuer und der NOB überhaupt in den Gesichtskreis des Gesetzgebers getreten" sei, Der BFH nimmt also eine Lücke im Gesetz an, die nach seinen eigenen Worten so auszufüllen ist, "wie nach dem Sinnzusammenhang des Gesetzes und nach seinem sonst erkennbaren Willen der Gesetzgeber wahrscheinlich die Frage geregelt hätte, wenn sie in seinen Gesichtskreis getreten

wäre."

Diese selbst formulierte Aufgabe löst der BFH dann, indem er von der Tatsache ausgeht, daß das Notopfer Berlin aus Gründen einer steuertechnischen Vereinfachung und im Interesse einer möglichst gleichmäßigen Erhebung im Laufe der Jahre von einer völlig selbständigen Abgabe zunehmend zu einer bloßen Zusatzsteuer zur Einkommensteuer entwickelt worden ist. Aus dieser historischen Entwicklung des Notopfers Berlin folgert der BFH dann, daß auch der Gesetzgeber des Jahres 1957 - und zwar ebenfalls aus Vereinfachungsgründen - eine einheitliche Veranlagungsform für beide Steuern vorgeschrieben hätte, wäre er selbst auf dieses Problem gestoßen. Die Wahl zwischen getrennter und Zusammenveranlagung konnte folglich nach Ansicht des BFH nur einheitlich für die Einkommensteuer und das Notopfer Berlin ausgeübt werden.

Auch gegen diese Entscheidung des BFH ließen sich sicherlich einige Bedenken anmelden, da es keineswegs sicher sein dürfte, daß der Steuergesetzgeber des Jahres 1957 wirklich darauf aus war, das Steuerrecht zu vereinfachen.[180)] Durch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Januar 1957 erschreckt, dürfte es dem Gesetzgeber am 26. Juli 1957 vielmehr allein darauf angekommen sein, eine auf jeden Fall verfassungskonforme Art der Ehegattenbesteuerung zu finden.[181)] Dann wäre seine Entscheidung aber sicherlich anders ausgefallen als die des BFH, dessen Auffassung für die Steuerpflichtigen durchaus nachteilige Folgen haben konnte.

Da dieser Frage jedoch heute, da es ein Notopfer Berlin nicht mehr gibt und das Ehegatten-Wahlrecht durch die Einführung des Splittingverfahrens weithin uninteressant geworden ist, keine praktische Bedeutung mehr zukommt, kann hier auf eine vertiefende kritische Auseinandersetzung mit dem BFH verzichtet werden.

Wenn diese beiden Urteile des FG Münster und des BFH hier überhaupt und entgegen dem sonst beachteten Vorsatz, nur Beispiele aus dem auch heute noch aktuellen Steuerrecht zu verwenden,

kurz behandelt worden sind, so geschah dies ja lediglich mit dem Ziel zu zeigen, wie die Finanzgerichte bei der Schaffung von neuen Wahlrechten darauf angewiesen bleiben, daß der BFH ihnen folgt. Die vom FG Münster eingeräumte Wahlmöglichkeit für das Notopfer Berlin ließ sich zweifelsohne aus dem Gesetz wie aus dessen Sinn und Zweck besonders gut und überzeugend begründen. Wenn der BFH dennoch selbst dieses Wahlrecht verworfen hat, so ist damit in aller Deutlichkeit gezeigt, daß ein finanzgerichtliches Wahlrecht nur dann zu einem dauernden Bestandteil der Rechtsordnung werden kann, wenn es von der letzten Instanz in Steuerstreitigkeiten, dem BFH, als richtig und Rechtens anerkannt wird.

IV. Teil:

Normative Betrachtungen

Anmerkungen hierzu: S. 295 - 310

1. Für und wider steuerliche Wahlrechte

Bei der theoretischen Behandlung der steuerlichen Wahlrechte wie bei dem empirischen Überblick über die Mannigfaltigkeit steuerlicher Wahlrechte im geltenden deutschen Steuerrecht ist die Frage nach dem Sein-Sollen bisher nur ganz am Rande berührt worden. Wegen der Sonderstellung, die die Wahlrechte im Steuerrecht einnehmen, erscheint aber gerade diese Frage besonders aktuell. In der Einleitung wurde ja bereits darauf hingewiesen, daß die Existenz steuerlicher Wahlrechte keineswegs eine Selbstverständlichkeit ist, daß es vielmehr eher paradox erscheint, in einem Bereich einseitiger Leistungspflichten, die normalerweise allein durch einen hoheitlichen Akt festgesetzt werden, Manipulationsmöglichkeiten zu begegnen. Es bleibt daher abschließend zu untersuchen, wie sich Wahlrechte im Rahmen der Besteuerung überhaupt rechtfertigen lassen.

Eine gründliche Untersuchung dieses Problems erscheint besonders dringlich, da steuerliche Wahlrechte bisher in der Fachkritik weithin auf Ablehnung stoßen, diese Ablehnung aber meist nur sehr knapp begründet wird. Einige der in der Literatur vorgetragenen Bedenken sind an anderer Stelle[1)] bereits angeklungen, wenn dort Äußerungen zitiert wurden, in denen steuerliche Wahlrechte als "Ausdruck gesetzgeberischen Unvermögens" oder als Verstoß gegen das Prinzip einer gleichmäßigen Besteuerung bezeichnet sowie wegen des mit ihnen notwendig verbundenen Risikos angegriffen wurden. Während sich diese Kritik meistens an einem ganz bestimmten einzelnen Wahlrecht entzündet, hat Fredersdorf die Wahlmöglichkeiten im Steuerrecht ganz allgemein einer besonders scharfen Kritik unterzogen. Nach seiner Ansicht ergibt sich aus dem Zwangscharakter der Steuer "von selbst, daß es im steuerrechtlichen Raum keine Manipulationsmöglichkeiten, sondern nur eine richtige Steuerfestsetzung geben darf. Es verträgt sich mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung nicht, daß in tatsächlich gleichgelagerten Fällen verschieden hohe Steuerfestsetzungen möglich sind. Hier macht unser Steuerrecht heute einen ent-

scheidenden Fehler."[2] Dieser Kritik folgend hat der Bund Deutscher Steuerbeamten in seiner Denkschrift aus dem Jahre 1959 die konkrete Forderung erhoben, im Interesse der "Wiederherstellung einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung" ganz generell "die Wahlmöglichkeiten im Steuerrecht zu beseitigen."[3]

Angesichts dieser recht radikalen Kritik und dieser nicht weniger radikalen Forderung muß nun also die Frage gestellt werden, ob diese ausschließlich negative Beurteilung der Wahlrechte berechtigt ist oder ob sich diese nicht - vielleicht auf einem anderen Wege - doch rechtfertigen lassen. Wenn nach der Rechtfertigung eines Sachverhaltes gefragt wird, dann gilt es, einen Bewertungsmaßstab, eine Norm, zu finden und den Sachverhalt daran zu messen. Im Vergleich mit der Norm muß sich dann zeigen, ob der geprüfte Sachverhalt positiv oder negativ zu beurteilen ist. Dabei ist jedoch zu bedenken, daß sich zur Beurteilung eines Sachverhaltes in der Regel mehrere verschiedene Normen heranziehen lassen, so daß das Werturteil sehr unterschiedlich ausfallen kann. Das Ergebnis der normativen Prüfung ist dann nämlich nicht nur von dem geprüften Sachverhalt, sondern auch von dem jeweils benutzten Vergleichsmaßstab abhängig. Zu jedem Urteil gehört daher der Grund, von dem her das Urteil gesprochen wird, denn je nach dem gerade verwendeten Beurteilungskriterium kann das Urteil über ein und denselben Sachverhalt einmal positiv und einmal negativ ausfallen.

Auch die steuerlichen Wahlrechte können unter sehr verschiedenen Gesichtspunkten betrachtet und beurteilt werden, wobei diese kritischen Untersuchungen keineswegs alle zum gleichen Ergebnis zu führen brauchen. Man wird es daher kaum als ausreichend ansehen können, wenn steuerliche Wahlrechte allein deshalb abgelehnt werden, weil sie einem einzigen Beurteilungsmaßstab (bei Fredersdorf etwa dem Postulat einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung) nicht standhalten. Um zu einer wirklich umfassenden Beurteilung zu gelangen, wird man die Wahlrechte vielmehr unter sehr verschiedenen Aspekten beleuchten müssen. Sollte sich dabei dann ergeben, daß die Wahlrechte in Abhängigkeit von dem jeweils angelegten Maßstab unterschied-

lich, nämlich einmal positiv und einmal negativ zu bewerten sind, dann wird es allerdings notwendig sein, die verschiedenen zur Anwendung gebrachten Normen ihrerseits in eine Rangordnung zueinander zu bringen, also zu entscheiden, welcher Maßstab letztlich für die Beurteilung maßgebend sein soll. Prinzipiell lassen sich die Normen, von denen her der Versuch unternommen werden kann, steuerliche Wahlrechte zu rechtfertigen, in zwei große Gruppen einteilen. Zunächst einmal gibt es Argumente, die lediglich zur Begründung einzelner bestimmter Wahlrechte herangezogen werden können. Sie bewegen sich durchweg im Bereich der Mittel-Zweck-Relation; d.h. das steuerliche Wahlrecht erscheint hier als Mittel zur Erreichung eines ganz bestimmten Zieles, und die beurteilende Frage lautet dann ausschließlich: Ist das Wahlrecht eine geeignete Maßnahme zur Verwirklichung des angestrebten Zieles, oder läßt sich durch den Einsatz eines anderen Mittels mehr erreichen? Die Rechtfertigung steuerlicher Wahlrechte ist hier ein Optimalproblem: Ein steuerliches Wahlrecht ist unter diesem Gesichtspunkt immer dann berechtigt, wenn der angestrebte Erfolg ohne unerwünschte Nebenwirkungen erreicht wird und außerdem keine andere Maßnahme zu einem noch besseren Ergebnis führt oder - bei gleichem Ergebnis - mit weniger Aufwand verbunden ist.

Es ist ohne weiteres einleuchtend, daß Beurteilungsmaßstäbe dieser Art nicht geeignet sind, generelle Aussagen zu ermöglichen, die schlechthin für alle Wahlrechte Gültigkeit besitzen können. Im empirischen Teil dieser Arbeit sind die zahlreichen Einzelziele, zu deren Erreichung steuerliche Wahlrechte bereits eingesetzt werden, in einer Auswahl dargestellt worden. Diese Ziele reichten von der Sicherung der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung über die Förderung des Wohnungsbaus oder der Wirtschaft von Berlin (West) bis zur beschleunigten Aufbringung der Lastenausgleichsabgaben und zur Gewährleistung von Rechtssicherheit im Rahmen der Rechtsprechung. Wird das Wahlrecht von dem mit ihm angestrebten Ziel her begutachtet, so gibt es ebenso viele Beurteilungsmaßstäbe wie unterschiedliche Zielsetzungen. Allgemeine Fragen, wie sie eingangs dieses

Abschnitts gestellt worden sind, lassen sich auf diese Weise also nicht beantworten.

Neben der Vielzahl der Einzelmaßstäbe müssen folglich allgemein gültige Maßstäbe herangezogen werden, wenn es darum gehen soll, das steuerliche Wahlrecht schlechthin und unabhängig von seiner jeweiligen konkreten Ausgestaltung und Zielsetzung zu rechtfertigen.

Im Bereich dieser allgemeinen Normen sind nun zwar einheitliche Aussagen möglich, die für alle Wahlrechte gelten; diese Aussagen können jedoch auch hier noch sehr unterschiedlich ausfallen, je nachdem unter welchem Aspekt das Phänomen gerade beleuchtet wird. Ein steuerliches Wahlrecht hat nun einmal nicht nur Licht-, sondern auch Schattenseiten. Wenn es um die oben bereits zitierte Forderung einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geht, wird das Urteil sicherlich negativ ausfallen. Aber auch hinsichtlich der viel geforderten Vereinfachung der Besteuerung vermögen Wahlrechte nur bedingt beizutragen. Es wird jedenfalls zu zeigen sein, daß die bisher im deutschen Steuerrecht verwirklichten Wahlrechte regelmäßig zu einer zusätzlichen Komplizierung der Besteuerung führen. Diese Tatsache schließt allerdings nicht aus, daß Wahlrechte durch eine entsprechende Ausgestaltung, und zwar vor allem durch eine weite Fassung, auch zu einem Instrument der Steuervereinfachung ausgestaltet werden können.

Es gibt aber auch Beurteilungskriterien, die das steuerliche Wahlrecht positiver erscheinen lassen, so etwa das Postulat der Rechtssicherheit, dem heute von vielen Steuerpflichtigen größere Bedeutung beigemessen wird als dem Ideal der Gerechtigkeit. Ein mannigfachen außerfiskalischen Zwecken dienstbar gemachtes Steuersystem kann nicht mehr durchgängig gerecht sein. Im Blick auf die komplizierten, nur schwer überschaubaren, weil in ständiger Wandlung begriffenen Sonder-(Präferenz-)Normen wird aber die Gewährleistung von Rechtssicherheit eine besonders dringliche Aufgabe. Wenn steuerliche Wahlrechte diese zu fördern in der Lage sind - was später noch genauer zu zeigen sein wird -, dann können sie von daher durchaus posi-

tiv beurteilt werden. Zu einem noch günstigeren Ergebnis, ja zu einer fast uneingeschränkten Bejahung steuerlicher Wahlrechte gelangt man jedoch, wenn man dieses Phänomen schließlich noch aus einer ganz anderen Perspektive betrachtet und die steuerlichen Wahlrechte zu der von uns angestrebten Wirtschaftsordnung in Beziehung setzt. Wenn es gilt, ein Steuersystem auf eine grundsätzlich marktwirtschaftlich orientierte Wirtschaftsverfassung abzustimmen, sind steuerliche Wahlrechte keine störenden Fremdkörper, sondern durchaus systemadäquat. Daß diesem wirtschaftstheoretischen Aspekt einer Beurteilung von der Wirtschaftsordnung her gegenüber allen anderen möglichen Normierungen eine besondere Priorität zukommt, wird ebenfalls später noch genauer zu begründen sein, wenn dieser Gedanke im einzelnen entfaltet werden wird.

Bevor jedoch mit der Behandlung der einzelnen Beurteilungskriterien begonnen wird, sollen hier zunächst noch einige Bemerkungen dem Methodenproblem gewidmet werden.

Mit der Frage nach dem, was sein sollte, wird ein Problemkreis angesprochen, dem in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre von Anfang an eine ganz besondere Bedeutung zuerkannt worden ist. Schon Findeisen bezeichnet es in seinem 1923 erschienenen, für die Disziplin grundlegenden Werk als deren Aufgabe, "nach der zweckmäßigsten Form der Besteuerung der Unternehmung zu forschen und vergleichend und kritisch die gegenwärtige Art der Besteuerung der Unternehmung und deren Rückwirkung auf die gesamte Betriebswirtschaft darzustellen."[4] Wenn in dieser Definition von einer "kritischen" Untersuchung der Besteuerung gesprochen und zugleich nach deren "zweckmäßigster" Form gefragt wird, so wird damit einer normativen Betrachtungsweise für das Fachgebiet der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre eine entscheidende Vorrangstellung eingeräumt,[5] geht es dann doch darum, die beobachteten Tatbestände und Geschehensabläufe nicht nur in ihrem Ursache-Wirkungs-Zusammenhang zu erkennen, sondern diese Fakten nach Normen zu beurteilen, Ziele zu setzen und Mittel zu ihrer Verwirklichung anzugeben.[6] Auf Grund dieser Vorstellung von den Aufgaben einer betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bezeichnet Findeisen einen "Ver-

gleich zwischen der bestehenden Steuergesetzgebung und einer auch betriebswirtschaftlich gerechtfertigten"[7] als unerläßlich. Beziehungen zum Steuerrecht sieht er folglich vor allem insofern gegeben, als die betriebswirtschaftliche Steuerlehre "versuchen muß, auf das künftige Steuerrecht Einfluß zu gewinnen und ständig bestrebt zu sein, die Besteuerungsart der Unternehmung zu verbessern."[8] Aber nicht nur Findeisen, sondern auch fast alle späteren Autoren haben "die Unterbreitung von Vorschlägen de lege ferenda als Aufgabe der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre angesehen",[9][10] und Wall hat es sogar als "die Krönung in der Zielsetzung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre" bezeichnet, "von dem steuerlich verzerrten wirtschaftlichen Geschehen des Alltags in das Feld des steuerlichen Sein-Sollens hinüberzuwechseln, um sodann ... auf eine rationale Gestaltung der steuerlichen Wirklichkeit Einfluß zu nehmen."[11]

Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre dient also nicht nur der Erkenntnis der empirischen Wirklichkeit um ihrer selbst willen. Es geht ihr vielmehr außerdem und vor allem um die Erarbeitung von Leitlinien, die zur Gestaltung dieser Realität verwendet werden können. Die folgenden Überlegungen möchten daher als ein Versuch gewertet werden, hinsichtlich der steuerlichen Wahlrechte, die ja - wie der empirische Überblick bewiesen hat - zunehmend größere Bedeutung erlangen, der Erkenntnis derartiger Leitideen näherzukommen. Es gilt also, durch die Überprüfung der steuerlichen Wahlrechte unter den verschiedenen Gesichtspunkten des Sein-Sollens zu klären, inwieweit diese Rechte geeignet sind, zu "einer rationalen Gestaltung der steuerlichen Wirklichkeit" beizutragen.

2. Technische Würdigung der steuerlichen Wahlrechte

a) Das Postulat der Zweckmäßigkeit

Nach dem Gesagten werden im folgenden im wesentlichen diejenigen Beurteilungsmaßstäbe zu behandeln sein, die es erlauben, generelle, d.h. für alle steuerliche Wahlrechte gültige Aussa-

gen zu machen. Voráb seien aber dennoch einige Bemerkungen der sich daneben aus der Mittel-Zweck-Relation bietenden Möglichkeit gewidmet, die einzelnen Wahlrechte nach ihrer Zweckmäßigkeit zu beurteilen, wobei hier zunächst nur die "empirischen Zwecksetzungen"[12] interessieren, die das Recht hervorbringen. Die davon nach Radbruch zu unterscheidende "überempirische Zweckidee, an der das Recht zu messen ist",[12] wird dagegen erst später in anderem Zusammenhang herangezogen werden. Hier geht es vorerst um die "vielgliedrige Hierarchie der Zwecke",[13] die auf dem Gebiet des Steuerwesens anzutreffen ist und die von der Mittelbeschaffung für den öffentlichen Haushalt über die Beeinflussung des Konjunkturverlaufs und der Einkommensverteilung bis zur Förderung ganz bestimmter Sonderinteressen wie etwa des Wohnungsbaus reicht.

Da auch mit den steuerlichen Wahlrechten - wie an Hand zahlreicher Beispiele im vorigen Teil dieser Abhandlung dargestellt - ganz bestimmte Ziele verfolgt werden, muß die Ausgestaltung dieser Rechte ebenfalls weitgehend von Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten diktiert werden. Der Überblick über die im geltenden Recht existierenden Wahlmöglichkeiten hat nun aber auch bereits gezeigt, daß die einzelnen Wahlrechte je nach ihrer Ausgestaltung und in Abhängigkeit von der konkreten Zielsetzung eine durchaus unterschiedliche Eignung besitzen. Je besser es jeweils gelingt, das angestrebte Ziel mit Hilfe des Wahlrechts tatsächlich zu erreichen, desto positiver ist das betreffende Wahlrecht zu beurteilen. Dabei lassen sich die verschiedenen Möglichkeiten prinzipiell nach folgender Skala gliedern:

1) Das Wahlrecht führt überhaupt nicht oder kaum zu dem gewünschten Erfolg. Als Beispiele hierfür wurden oben die Ablösungswahlrechte der §§ 199 und 199a LAG ausführlich behandelt.

2) Das Wahlrecht hat zwar die beabsichtigten Wirkungen; diese ließen sich aber auch auf anderem Wege erreichen, oder es treten unerwünschte Nebenwirkungen auf. Hierzu sei an § 8 WoPG erinnert.

3) Das Wahlrecht hat ausschließlich die gewollten Wirkungen und läßt sich auch durch keine anderen Maßnahmen ersetzen. Als besonders eindeutige Beispiele für diese Gruppe lassen sich die ebenfalls bereits dargestellten Fälle aus der Rechtsprechung anführen, in denen der Richter nur mit Hilfe eines Wahlrechtes Rechtssicherheit zu verwirklichen vermochte.

Trotz der Einfachheit und Klarheit dieser Dreiteilung läßt sich das einzelne Wahlrecht in vielen Fällen in der Praxis doch nicht eindeutig der einen oder der anderen Gruppe zuordnen, und zwar kann die Zugehörigkeit zu einer dieser drei Kategorien nicht etwa nur ex ante, sondern vielfach nicht einmal rückschauend exakt bestimmt werden. Die Wirkungen, die ein steuerliches Wahlrecht auf die Entscheidung der Steuerpflichtigen und damit auf den allgemeinen Wirtschaftsablauf ausübt, lassen sich nämlich nicht isolieren. Neben den durch das Wahlrecht gebotenen Möglichkeiten sind andere Einflüsse wirksam, die das Verhalten der Steuerpflichtigen beeinflussen und sich nicht einfach - gleichsam wie in einem Experiment - ausschalten lassen. Daraus folgt dann aber, daß in der Vielzahl der Fälle kaum oder nur sehr schwer abzuschätzen ist, wie sich die jetzt durch ein Wahlrecht Angesprochenen verhalten hätten, wenn ein steuerliches Wahlrecht nicht existiert hätte. Weiß man dies aber nicht zuverlässig, so kann man auch keine exakten Aussagen über den Wirkungsgrad des betreffenden Wahlrechtes machen, fehlt einem dann doch der notwendige Vergleichsmaßstab.

Bei einem Wahlrecht, mit dessen Hilfe ein wirtschaftspolitisches Ziel erreicht werden soll, ist ein Urteil über dessen Wirkung beispielsweise nur dann möglich, wenn sich wenigstens eine einigermaßen sichere Aussage darüber machen läßt, wie sich der Wirtschaftsablauf ohne besonderen Eingriff vollzogen hätte. So genügt es nicht etwa, zur Beantwortung der Frage, wie sich der private Wohnungsbau in den letzten 15 Jahren wohl entwickelt hätte, wäre das Wahlrecht des § 7b EStG nicht gewesen, darauf hinzuweisen, daß unter der Geltung des § 7b

EStG auch von privaten Bauherren enorme Anstrengungen unternommen worden sind, die Wohnungsnot zu beheben, und daß dabei von den Möglichkeiten des § 7b EStG in weitem Umfang Gebrauch gemacht worden ist.[14)] Um den tatsächlichen Einfluß dieser Steuervergünstigung exakt zu bestimmen, müßte vielmehr bekannt sein, wie sich der Wohnungsbau ohnehin in dieser Zeit entwikkelt hätte. Da eine der katastrophalen Lage nach dem Zweiten Weltkrieg auch nur annähernd vergleichbare Situation jedoch unbekannt ist, folglich jegliche Vergleichsmöglichkeit fehlt, kann die Frage nach der Bedeutung des § 7b EStG sinnvoll nicht beantwortet werden. Angesichts dieser Tatsache sind daher allenfalls Vermutungen und Spekulationen möglich, die jedoch keine geeignete Grundlage für exakte Aussagen über den Wirkungsgrad des im § 7b EStG verankerten Wahlrechtes darstellen.

Dieses Dilemma besteht grundsätzlich bei allen autonomen Wahlrechten. Immer wenn dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht eingeräumt wird für den Fall, daß er einen bestimmten Tatbestand verwirklicht, stellt sich die Frage, ob der damit gebotene steuerliche Anreiz ausreicht, das gewünschte Verhalten des Steuerpflichtigen tatsächlich in dem erhofften Umfang durchzusetzen, eine Frage, deren Beantwortung keineswegs nur von dem Umfang der zu erlangenden Steuererleichterung, sondern daneben auch von vielen anderen Einflußfaktoren abhängig ist. Auf der einen Seite können mit dem vom Gesetzgeber gewünschten Verhalten andersartige Nachteile verbunden sein, die den Pflichtigen davon abhalten, sich durch Herbeiführung der Voraussetzungen die steuerlichen Wahlmöglichkeiten zu verschaffen. Andererseits kann es aber auch so sein, daß die Pflichtigen sich auf Grund sonstiger (d.h. nicht steuerlicher) Überlegungen ohnehin in der vom Gesetzgeber gewünschten Weise verhalten hätten und die ihnen gebotene Chance der Steuerersparnis nun lediglich zusätzlich wahrnehmen.

Lediglich hinsichtlich der bedingten Wahlrechte läßt sich die Zweckmäßigkeit etwas leichter beurteilen, weil die Steuerpflichtigen die Voraussetzungen dieser Wahlrechte nicht selbst herbeiführen können. Diese Wahlrechte sollen den Steuerpflich-

tigen nicht direkt zu einem bestimmten Verhalten anregen. Infolgedessen kann die Zweckmäßigkeitsfrage für diese - allerdings kleine - Gruppe von Wahlrechten unabhängig von den subjektiven Entschlüssen der Steuerpflichtigen beantwortet werden.

Wenn die mit einem Wahlrecht verbundenen Zielsetzungen nicht erreicht werden, so kann das prinzipiell zwei Gründe haben:

1) Ein Wahlrecht kann zur Erreichung dieses Zieles schlechthin unbrauchbar sein, oder
2) die konkrete Ausgestaltung des Wahlrechtes schadet dessen Zweckmäßigkeit.

Für beide Gruppen lassen sich leicht Beispiele finden. Das Körperschaftsteuer-Tarifwahlrecht liefert ein treffendes Beispiel für die erste, grundsätzliche Unzweckmäßigkeit, denn eine in allen Fällen gerechte Lösung läßt sich hier durch kein Wahlrecht, sondern nur durch eine andersartige Tarifgestaltung erreichen. Für die zweite Art einer Unzweckmäßigkeit seien die geringwertigen Wirtschaftsgüter des § 6 Abs.2 EStG genannt. Dieses Wahlrecht soll - wie an anderer Stelle ausgeführt - heute vornehmlich der Vereinfachung dienen. Indem die Bewertungsfreiheit nun jedoch davon abhängig gemacht worden ist, daß die einzelnen Wirtschaftsgüter einer selbständigen Nutzung und Bewertung fähig sind, sind mit diesem "Vereinfachungs"-Wahlrecht neue Zweifelsfragen in die Besteuerung hineingetragen. Die umfangreiche und teilweise widerspruchsvolle Rechtsprechung[15)] zu dieser Norm gibt oft zu berechtigten Zweifeln Anlaß, ob man § 6 Abs.2 EStG wirklich noch als Vereinfachung ansehen darf. Dieses Beispiel leitet bereits zu einem neuen Problemkreis über, nämlich der Forderung nach Steuervereinfachung.

b) Das Postulat der Steuervereinfachung

Wenn steuerliche Wahlrechte - wie soeben noch einmal festgestellt - nicht um ihrer selbst willen entstehen, wenn mit ihrer Hilfe vielmehr ganz konkrete Ziele angestrebt werden, so

müssen diese Wahlrechte notwendig an die Erfüllung bestimmter Voraussetzungen geknüpft werden. Von der richtigen und möglichst genauen Formulierung dieser Voraussetzungen hängt u.a. der Erfolg der Maßnahmen ab. So müssen neben den objektiven Tatbeständen, die zur Wahl berechtigen, beispielsweise auch der subjektiv Wahlberechtigte oder der Zeitpunkt der Wahlausübung bestimmt werden. Da die Einseitigkeit der Besteuerung es außerdem verbietet, die Steuerpflicht vollständig in das Belieben des Steuerpflichtigen zu stellen, ist es darüber hinaus stets erforderlich, den Entscheidungsspielraum eines jeden Wahlrechtes genau abzugrenzen.

Die Formulierung all dieser Tatbestandsmerkmale sowie die Bestimmung des Umfangs der Wahlmöglichkeiten führt nun regelmäßig zu einer Komplizierung des Steuerrechts und damit zu neuen Konfliktmöglichkeiten zwischen dem Finanzamt und dem Steuerpflichtigen. Diese These läßt sich durch unzählige Beispiele aus der Rechtsprechung belegen. Hier sei nur erinnert an den Streit um die Frage, ob es auch den Angehörigen der freien Berufe gestattet sei, Sonderabschreibungen gemäß § 14 BHG 1959 vorzunehmen,[16] oder an das Problem, ob es mehreren Beteiligten erlaubt werden könne, ein Wahlrecht getrennt auszuüben.[17]

Die Erfahrung scheint also zu lehren, daß steuerliche Wahlrechte im Widerspruch stehen zu der von allen Seiten immer wieder geforderten Vereinfachung der Besteuerung.[18] In diesem Zusammenhang sei etwa an die in der Denkschrift aus dem Jahre 1959 niedergelegten Forderungen des Bundes der Steuerbeamten[19] oder an die Vorschläge der Deutschen Gesellschaft für Betriebswirtschaft[20] aus dem Jahre 1958 erinnert. Ferner mag hier auf die anläßlich der Steuerberaterkongresse Jahr für Jahr wiederholten Forderungen hingewiesen werden,[21] und schließlich sei erwähnt, daß auch der Bund der Steuerzahler eine Steuervereinfachung auf breitester Basis seit Jahren als eines seiner Hauptanliegen bezeichnet.[22] Sogar die Bundesregierung erkennt die Notwendigkeit einer gründlichen Vereinfachung unseres Steuerrechts im Prinzip durchaus an. In der Regierungserklärung vom 29. November 1961 erklärte der damalige Vizekanzler und jetzige Bundeskanzler Erhard dazu vor dem Deutschen Bundes-

tag, daß man sich bemühen sollte, "aus der allzu gelegentlichen Steuerflickarbeit herauszukommen, die Jahr um Jahr hier und dort Kleinigkeiten ändert und die unser Steuersystem als ganzes auf die Dauer eher verschlechtert als verbessert." Als Maßstab einer Überprüfung der Steuergesetze nannte er dabei u.a. aber "nicht zuletzt die Vereinfachung des Steuerrechts."[23]

Der Ruf nach Vereinfachung wird also allgemein erhoben;[24] denn das gegenwärtige Steuerrecht ist - wie Spitaler es einmal formuliert hat - "gekennzeichnet durch die Überforderung aller Fachleute, die in der Verwaltung, in der Finanzgerichtsbarkeit, in freien Berufen und in der Wissenschaft tätig sind."[25][26]

Dennoch ist der Vereinfachungsprozeß offenbar recht langwierig und überhaupt nur sehr schwer in Gang zu setzen. Trotz der vielen Mahnungen und Appelle der letzten Jahre ist unser Steuerrecht in dieser Zeit eher noch komplizierter als einfacher geworden. Das hat sicherlich viele Gründe; für diese Entwicklung entscheidend dürfte aber der Umstand sein, daß das Streben nach Vereinfachung nicht selten, wenn nicht sogar regelmäßig mit anderen Forderungen, obenan mit der Forderung nach Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Konflikt geraten wird.[27] "Das Streben nach einer möglichst gerechten Besteuerung aller Steuerpflichtigen läßt sich nicht immer mit dem Anliegen nach Verwaltungsvereinfachung in Einklang bringen. Jede Vereinfachung nötigt zu einer Verallgemeinerung. Diese hindert aber zwangsläufig eine Differenzierung, die oft Voraussetzung für eine gerechte und gleichmäßige Steuerbelastung ist. Die Bundesregierung und mit ihr die gesetzgebenden Körperschaften stehen daher ständig vor der schwierigen und verantwortungsvollen Aufgabe, diese beiden einander widerstreitenden Interessen gegeneinander abzuwägen",[28] denn "Vereinfachung kann dann nicht mehr maßgebend sein, wenn sie mit dem Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung nicht vereinbar ist."[29] Andererseits kann das Bestreben, eine bis zum letzten verfassungsmäßige, d.h. den Prinzipien der Rechtsstaatlichkeit entsprechende Lösung im Rahmen des modernen Massensteuerrechts zu finden, "zu einer solchen Komplizierung der steuerlichen Bestimmungen führen",

"daß sich der anständige und einfache Steuerpflichtige in dem Dschungel der Vorschriften nicht mehr auskennt und resigniert."[30] Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes handelt es sich daher "bei der Einfachheit und leichten Durchführbarkeit eines Steuergesetzes nicht" nur "um nebensächliche Zweckmäßigkeitserwägungen der Gesetzgebung, sondern um wichtige Grundsätze des modernen Massensteuerrechts, ohne deren Beachtung der Willkür und damit der Ungleichmäßigkeit Tür und Tor geöffnet würden. Einfache und leicht durchführbare Gesetze sind wirksame Garantien für eine gleichmäßige Besteuerung."[31] Da Gleichmäßigkeit und Einfachheit der Besteuerung also auf der einen Seite miteinander konkurrieren, sich aber andererseits auch in gewissem Umfang gegenseitig bedingen und voneinander abhängig sind, bedarf es hier stets eines Kompromisses zwischen diesen beiden Prinzipien. Dem Gesetzgeber muß daher ein gewisser Entscheidungsspielraum eingeräumt werden, welchem dieser beiden Maximen er in einer konkreten Situation einen graduellen Vorrang einräumen will.

Hinzukommt dann noch, daß der Forderung nach Vereinfachung wesensmäßig ein Element der Relativität innewohnt. Ob eine Maßnahme der Vereinfachung dient oder nicht, läßt sich nur durch einen Vergleich beurteilen, wobei es von der Wahl des Vergleichsmaßstabes abhängt, ob das Urteil positiv oder negativ ausfällt. Wegen dieses komparativ-statischen Charakters der Vereinfachungsmaxime läßt sich häufig nur mit Schwierigkeit bestimmen, was unter Vereinfachung konkret verstanden werden soll.

So lassen sich alle steuerlichen Wahlrechte prinzipiell durch andere Normen ersetzen, die zum gleichen Ergebnis führen, dabei aber noch kompliziertere Formen verwenden. Bei der Übergangsregelung für die Ehegattenbesteuerung hätte man beispielsweise daran denken können, alle Möglichkeiten im Gesetz genau zu fixieren und mit einer bestimmten, d.h. der jeweils günstigsten Veranlagungsart zu verbinden. Hätte man das getan, so wäre die Regelung noch umfangreicher, noch unübersichtlicher und damit noch komplizierter geworden. Diese Wahlrechte stellten also für die Finanzverwaltung eine gewisse Vereinfachung

dar; ob der Steuerpflichtige sie allerdings ebenfalls als Vereinfachung empfunden hat oder ob es ihm nicht lieber gewesen wäre, er hätte die für sich günstigste Besteuerungsart unmittelbar aus dem Gesetz entnehmen können, mag hier dahingestellt bleiben. In diesem Gegensatz offenbart sich übrigens eine weitere Relativität: Was für die eine Seite Vereinfachung bedeutet, kann für die andere Seite zu einer zusätzlichen Komplizierung führen.[32] Einfachheit wird dann nur zu Lasten eines anderen erreicht.

Es dürfte trivial sein, daß dies nicht die allgemein geforderte Vereinfachung sein kann. Sinnvoll läßt sich die Forderung nach Vereinfachung nur erheben, indem man von einem idealen "einfachen" Steuersystem ausgeht und dies als Ziel jeder Vereinfachungsmaßnahme vor Augen behält. In diesem Sinne führte erst die Einführung des Splitting-Verfahrens zu einer echten und durchgreifenden Vereinfachung der Ehegattenveranlagung.

Aber auch dann, wenn man Vereinfachung an einem derartigen Ideal mißt, behält sie durchaus unterschiedliche Aspekte. "Unter dem Schlagwort Steuervereinfachung kann man" - worauf Bühler schon 1934 hingewiesen hat - "verschiedenes verstehen."[33] Vereinfachung kann folglich auf mannigfachen Wegen erreicht werden.

Da ist beispielsweise die Forderung nach Stabilität, eine Forderung, die keineswegs neu ist und nicht etwa erst angesichts der vielen unsystematischen Änderungen nach 1948 erhoben wird. Bühler fordert vielmehr schon 1934, daß nach Durchführung der damals geplanten Reformen "unbedingt und unter allen Umständen für einige Jahre Ruhe in der Steuergesetzgebung eintreten" müsse, "damit Verwaltung und Publikum sich mit den neuen Gesetzen wirklich vertraut machen können."[34] Wenn es also gelänge, das Steuerrecht stabil zu halten, d.h. möglichst wenig zu ändern, dann wäre bereits viel zur Vereinfachung beigetragen.[35] Eine permanente Steuerreform mit einer Vielzahl von Gesetzesänderungen bringt dagegen dauernde Unruhe in die Rechtsanwendung. Eine derartige Unruhe, die im Grenzfall sogar soweit gehen kann, "daß, bevor überhaupt das neue Recht bei der Veranlagung ange-

wendet wird, es schon wieder überholt ist",[36] führt aber notwendig zu einer mangelnden Rechtssicherheit im Besteuerungsverfahren. Die Forderung nach Einfachheit läßt sich folglich dem Postulat der Rechtssicherheit unterordnen,[37] als deren eine Voraussetzung sie verstanden werden kann. Nur auf der Grundlage einer stabilen Gesetzgebung kann sich dann auch eine konstante Rechtsprechung entwickeln.[38] Voraussetzung einer derartigen Stabilität wäre natürlich eine gründlichere Vorbereitung der Gesetze, ein gründlicheres Durchdenken aller möglichen Folgen.[39] Nur auf diesem Wege ließe sich ein Gesetz so formulieren, daß es nicht bereits nach kurzer Zeit novelliert werden muß.

Als weitere Vereinfachungsmaßnahmen sind u.a. eine "Rationalisierung der Gesetzesflut",[40] eine "einfachere", d.h. leichter verständliche Fassung der Steuergesetze sowie eine Vereinheitlichung des gesamten Steuerrechts zu nennen. Die im Blick auf die steuerlichen Wahlrechte aber wohl wichtigste Vereinfachungsforderung ist die - etwa von Hartz[41] formulierte - Maxime, Differenzierungen im Steuerrecht auf die durch die Vielgestaltigkeit der Verhältnisse der modernen Gesellschaft sachlich bedingten Fälle zu beschränken und alle anderen Ausnahmeregelungen unbedingt zu vermeiden. Hartz kritisiert in diesem Zusammenhang die ausgesprochene "Lust am Experiment" unseres Gesetzgebers, die das Recht in unnötiger Weise kompliziere.[42]

Als Beispiel eines solchen völlig überflüssigen Experimentes sei hier an das Körperschaftsteuer-Tarifwahlrecht erinnert, durch das diese Tarifregelung in einer kaum noch zu überbietenden Weise kompliziert worden ist, ohne daß sich dafür irgendwie zwingende Gründe angeben lassen. Durch eine andere Wahl der Steuersätze bzw. durch die Rückkehr zu einem einheitlichen Tarif für personenbezogene und nicht personenbezogene Kapitalgesellschaften hätte sich eine auch unter anderen Gesichtspunkten vorteilhaftere, vor allem aber einfachere Regelung finden lassen.[43] Aber auch bei vielen anderen Wahlrechten - wie überhaupt bei der großen Mehrzahl aller Präferenzen - läßt sich die

Frage stellen, ob nicht die Differenzierungen (meistens im Interesse der Erreichung außerfiskalischer Ziele) das im Hinblick auf eine leichte Durchführbarkeit noch zulässige und vertretbare Maß bereits überschritten haben.

Steuerliche Wahlrechte beinhalten bisher regelmäßig Ausnahmen von den allgemein gültigen Bestimmungen. Sie sind daher durchweg mit den Nachteilen verbunden, die jeder Ausnahmeregelung anhaften. In dem Maße, in dem eine allgemeine Norm durch Ausnahmen in ihrer Gültigkeit eingeschränkt wird, nimmt auch die Schwierigkeit ihrer Anwendung zu, da es dann gilt, Regel und Ausnahme gegeneinander abzugrenzen, was das Problem aufwirft, ob die Ausnahme nun weit oder eng auszulegen ist. Solange es nur eine einzige, genau umschriebene Ausnahme gibt, ist die Sache noch relativ einfach ;viele nur unscharf bestimmte Sonderregelungen führen aber zu äußerst schwierigen Situationen.[44)]

Besonders bedenklich wird die Komplizierung aber immer dann, "wenn sie so weit geht, daß die Steuerpflichtigen ... die ihnen zugedachten Steuererleichterungen nicht mehr mit der erforderlichen Klarheit bestimmen können",[45)] und die meisten Steuerpflichtigen nur dann noch in den Genuß des Mindestmaßes ihrer Besteuerung gelangen können, wenn sie sich laufend von einem Fachmann beraten lassen. Schulbeispiel eines derartig eklatant gegen die Vereinfachungsmaxime verstoßenden Wahlrechtes ist die Übergangsregelung zur Ehegattenbesteuerung.[46)]

Das oben bereits erwähnte Beispiel des § 6 Abs.2 EStG zeigt, daß selbst Wahlrechte, deren erklärtes Ziel es ist, zur Vereinfachung des Steuerrechtes beizutragen, mitunter eine zusätzliche Komplizierung zur Folge haben. Die Tatsache, daß bestimmte Wirtschaftsgüter mit einem Wert bis zu DM 600,-- voll abgeschrieben werden können, stellt zweifellos auch für den Steuerpflichtigen eine Vereinfachung dar, weil diese Wirtschaftsgüter nicht mehr über einen längeren Zeitraum in einer Abschreibungstabelle verfolgt werden müssen. Diese Vorschrift hat jedoch eine Fülle neuer Probleme aufgeworfen, die sich vor allem auf die genaue Bestimmung der voll abschreibungsfähigen geringwertigen Wirtschaftsgüter beziehen und die immer wieder zu Rechtsstreitigkei-

ten zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde führen. Die technische Vereinfachung ist folglich durch neue Schwierigkeiten erkauft worden. Diese unerwünschten Nebenwirkungen hätten sich nun allerdings durch eine etwas großzügigere Definition der "geringwertigen Wirtschaftsgüter" leicht vermeiden lassen, so daß man die Zulässigkeit der sofortigen Vollabschreibung von Wirtschaftsgütern mit geringem Wert dann ohne Einschränkung als einen wesentlichen Beitrag zu der allseits gewünschten Vereinfachung der Besteuerung hätte bezeichnen können.

Diese Überlegung zeigt, daß Wahlrechte also keineswegs notwendig mit der Vereinfachungsmaxime in Konflikt geraten müssen. Sie müßten aber, wenn sie einen Beitrag zur echten Vereinfachung liefern sollten, gewisse Bedingungen erfüllen, die den gegenwärtigen Wahlmöglichkeiten durchweg fremd sind. Vor allem dürften die Voraussetzungen, unter denen jeweils gewählt werden darf, nicht zu eng gefaßt werden; d.h. der Gesetzgeber müßte dazu bereit sein, die Wahlrechte allgemeiner zu formulieren und so einem größeren Personenkreis die Wahlchance einzuräumen. Außerdem dürfte auch der Wahlbereich der einzelnen Norm nicht allzu stark beschränkt werden. Da es nämlich vor allem der Ausnahmecharakter der steuerlichen Wahlrechte ist, der diese bisher so kompliziert gemacht hat, wären in dem Maße, in dem die Wahlrechte diese Sonderstellung verlieren würden, auch die heute mit ihnen noch verbundenen Schwierigkeiten aufgehoben und echte Steuervereinfachungen erreichbar. Ein theoretisches Beispiel ist sicherlich am besten geeignet, dies zu verdeutlichen. Könnte man sich etwa dazu entschließen, für sämtliche bewegliche Anlagegüter eine Abschreibung bis zu 20% p.a. zuzulassen, so wäre mit einer solchen Maßnahme ohne Zweifel eine gewaltige Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens verbunden, denn nun würde dem oft kleinlich anmutenden Ringen zwischen dem Finanzamt und dem Steuerpflichtigen (vor allem anläßlich von Betriebsprüfungen) um die "richtige" Nutzungsdauer der Boden entzogen, und zwar ohne daß dem Steuerzahler dabei on the long run etwas geschenkt würde. Insofern bedeutet die in Berlin verwirklichte 75%ige Abschreibungsmöglichkeit in der Tat

einen nicht zu unterschätzenden ersten Schritt auf dem Wege zu einem einfacheren Steuerrecht; doch leider ist dieses Privileg auch noch an so viele Spezialklauseln (zeitlich und örtlich) geknüpft, daß die Vereinfachungstendenz auch hier vielfach durch neue Schwierigkeiten überdeckt wird. Besonders nachteilig wirkt sich dabei z.B. die vorgeschriebene Nachversteuerung aus, die zu einer Rückgängigmachung der Sonderabschreibung in den Fällen zwingt, in denen der abgeschriebene Gegenstand bereits innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung wieder aus einer Berliner Betriebsstätte ausscheidet.

Solange und soweit die Steuerpflichtigen also noch mit derartigen, durch allerlei Bedingungen und Einschränkungen belasteten Wahlrechten vorliebnehmen müssen, und nicht mit generellen, liberaleren Wahlrechten arbeiten können, hängt das Ausmaß der neuen Schwierigkeiten - wie die Rechtsprechung deutlich lehrt - weitgehend von der Auslegung der betreffenden Normen ab. Je nachdem, ob man sich zu einer engen und einschränkenden oder zu einer großzügigen, weiten Auslegung der Wahlrechte entschließt, hat man mehr oder weniger Schwierigkeiten zu erwarten.

3. Rechtstheoretische Würdigung der steuerlichen Wahlrechte

a) Das Postulat der Steuergerechtigkeit

Die Frage nach der richtigen Auslegung und Anwendung steuerlicher Wahlrechte führt zu einem weiteren Problemkreis, der in diesem Zusammenhang erörtert werden muß. Wenn nämlich die Frage nach der richtigen Auslegung aufgeworfen wird, so ist damit zugleich die Forderung nach einer gerechten Besteuerung angesprochen. Wie steht es nun damit im Hinblick auf die steuerlichen Wahlrechte? Wenn diese Wahlrechte schon nur bedingt und ausnahmsweise dazu geeignet sind, der von den Steuerzahlern wie von den Finanzbeamten gleichermaßen erwünschten Vereinfachung der Besteuerung zu dienen, wenn ihr Einsatz vielmehr bisher mit einer zunehmenden Komplizierung unseres Steuerrechtes erkauft werden mußte, führen sie dann wenigstens zu einer

gerechten Besteuerung, oder stehen Wahlrechte auch mit diesem fundamentalen Postulat jeden Rechtes in Widerspruch? Mit dieser Frage wird die eingangs bereits zitierte Hauptkritik an den steuerlichen Wahlrechten wieder aufgegriffen, eine Kritik, deren Berechtigung nun im folgenden genauer zu untersuchen ist.

Die Forderung nach Steuergerechtigkeit ist mit wechselnden Inhalten seit jeher - und zwar sowohl von der Finanzwissenschaft wie von der Rechtswissenschaft - erhoben worden, ohne jedoch bis heute in den Augen der Steuerpflichtigen verwirklicht zu sein.[47)] In der Gegenwart dürfte das Gerechtigkeitspostulat von der Finanzwissenschaft allgemein dahingehend verstanden werden, daß eine allgemeine, gleichmäßige und verhältnismäßige Besteuerung anzustreben sei.[48)] Dabei soll das Prinzip der Allgemeinheit besagen, daß jeder Staatsbürger steuerpflichtig ist; durch das Postulat der Gleichmäßigkeit wird die Berechtigung von Steuerprivilegien verneint, und die Forderung nach Verhältnismäßigkeit will erreichen, daß die Steuern nach der individuellen Leistungsfähigkeit erhoben werden, als deren Maßstab weithin das Einkommen angesehen wird.[49)]

Auch aus juristischer Sicht stellt sich die Verwirklichung der Steuergerechtigkeit in der Wahrung von drei Grundsätzen dar, die sich weitgehend mit den genannten Forderungen der Finanzwissenschaft decken, ohne jedoch mit diesen identisch zu sein. Paulick[50)] formuliert die von ihm als Grundelemente eines rechtsstaatlich geordneten Steuerwesens bezeichneten Programmsätze als

a) den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung,
b) den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung,
c) den Grundsatz der Besteuerung im Verhältnis der Mittel.

Der erste Grundsatz besagt, daß die steuerlichen Pflichten und Rechte für alle, die einen bestimmten Steuertatbestand verwirklichen, gleich sein müssen. Das Steuerrecht muß allgemein gültig und allgemein verbindlich sein.[51)]

Den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit beschreibt Paulick[52)] in Anlehnung an Bühler[53)] dahin, daß ein Tatbestand nur durch ein

formelles Gesetz als steuerpflichtig erklärt werden darf, indem unter weitestgehender Vermeidung von Generalklauseln die die Steuerpflicht bedingenden Umstände möglichst genau formuliert werden.

Das letztgenannte Prinzip einer Besteuerung im Verhältnis der Mittel kennzeichnet Paulick[54] schließlich dahin, daß eine "relative Gleichheit" anzustreben, eine "Besteuerung im Sinne einer égalité mathématique, die nach Art einer Kopfsteuer alle Staatsbürger mit dem (absolut) gleichen Steuerbetrag belastet", dagegen abzulehnen sei. Als Maßstab einer solchen "verhältnismäßigen Gleichheit" wird damit ebenfalls die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit herangezogen; alle anderen Ungleichheiten müssen dagegen im Rahmen der Besteuerung unbeachtet bleiben.[55]

Es braucht wohl kaum besonders betont zu werden, daß steuerliche Wahlrechte die Allgemeinheit der Besteuerung nur dann in Frage stellen würden, wenn sie so weit gingen, die Steuerpflicht bestimmter Tatbestände vollständig in das Belieben der Steuerbürger zu stellen. Da die Steuern dann aber zu freiwilligen Spenden würden, wodurch der Besteuerungserfolg aufs äußerste gefährdet würde, kann man Wahlrechte dieser Art als ziemlich unrealistisch aus den Überlegungen ausschließen und sich auf die Feststellung beschränken, daß zumindest die gegenwärtig verwirklichten Wahlmöglichkeiten den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung nicht verletzen, weil sie keiner Gruppe Privilegien verschaffen, durch die deren Steuerpflicht völlig aufgehoben wird.

Auch der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit wird durch steuerliche Wahlrechte nicht beeinträchtigt, da nur solche Wahlrechte Bestand haben, die sich aus einem Gesetz herleiten lassen - wie dies bei der Behandlung steuerlicher Wahlrechte in der Verwaltungspraxis im vorigen Teil dieser Arbeit bereits gezeigt wurde. Nur soweit ein Steuerzahler die besonderen Tatbestandsmerkmale eines Wahlrechtes erfüllt, kann er eine Wahl zwischen den ebenfalls im Gesetz fixierten Rechtsfolgen treffen. Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit wären zu eng ausgelegt,

wollte man verlangen, daß ein Tatbestand nur eine Rechtsfolge haben darf. Es genügt vielmehr, daß die verschiedenen Möglichkeiten im Gesetz genau festgelegt sind, wenn zugleich sichergestellt ist, daß die Entscheidung, welche der alternativen Rechtsfolgen zur Anwendung kommen soll, allein von dem betroffenen Steuerpflichtigen - und zwar völlig frei - gefällt werden kann. Ist diese Bedingung erfüllt, so ist der Steuerpflichtige nämlich vor willkürlichen Übergriffen der Verwaltung geschützt. Die Maßnahmen der Verwaltung bleiben dann durch unabhängige Gerichte objektiv nachprüfbar, wodurch der Schutz vor Willkür, der ja durch das Gebot der Gesetzmäßigkeit allein erreicht werden soll, vollauf garantiert wird.

Es bleibt daher nur noch zu untersuchen, ob steuerliche Wahlrechte die gleichmäßige und verhältnismäßige Erhebung der Steuer gefährden. Diese Frage muß nun allerdings bejaht werden: mit keinem dieser beiden Prinzipien lassen sich Wahlrechte vereinbaren. Steuerliche Wahlrechte beinhalten vielmehr durchweg Privilegien und Ausnahmeregelungen, die ja im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerade ausgeschlossen sein sollten; und zwar wird die Gleichmäßigkeit sogar in doppelter Weise aufgehoben. Zunächst einmal führen steuerliche Wahlrechte dazu, daß die wahlberechtigten Steuerpflichtigen untereinander ungleich belastet werden. Zwei wirtschaftlich völlig gleich gelagerte Steuertatbestände werden allein deshalb unterschiedlich besteuert, weil der eine Pflichtige eine andere Entscheidung getroffen hat als der andere. Außerdem werden viele Wahlrechte überhaupt nur einer verhältnismäßig kleinen Gruppe von Steuerpflichtigen eingeräumt. Durch diese Tatsache wird selbst dann eine Ungleichmäßigkeit in der Besteuerung verursacht, wenn alle wahlberechtigten Steuerpflichtigen ihr Wahlrecht ausnahmsweise einmal in gleicher Weise wahrnehmen sollten. Diese zweite Ursache einer Ungleichmäßigkeit ist hier indessen weniger interessant, weil es sich insoweit um keine Eigentümlichkeit der steuerlichen Wahlrechte handelt. Alle "Präferenzen sind Ausnahmen von der Norm der Gleichmäßigkeit"[56)] und verletzen folglich das strenge Gerechtigkeitsprinzip. Ein steuerliches Wahlrecht braucht sich da-

gegen begrifflich keineswegs nur an einen beschränkten Kreis von Steuerpflichtigen zu wenden; es ist durchaus denkbar, daß es durch eine möglichst allgemeine Formulierung sogar sämtlichen Steuerpflichtigen eingeräumt und somit allen eine gleiche Chance gewährt wird. In einem solchen Falle bliebe lediglich die erstgenannte Ursache für eine Ungleichmäßigkeit in der Besteuerung bestehen: die unterschiedliche Belastung der wahlberechtigten Steuerpflichtigen untereinander. Diese unterschiedliche Belastung ist aber vor allem deshalb so außerordentlich unbefriedigend, weil sie allein durch die "Richtigkeit" oder "Falschheit" der vom Steuerpflichtigen jeweils getroffenen Entscheidung hervorgerufen wird. Die Wahlentscheidung ist nur dann "richtig", wenn sie tatsächlich zu dem von allen Steuerpflichtigen angestrebten Ziel einer Steuerverhinderung führt; sie ist dagegen "falsch", wenn sich herausstellt, daß ein anderer Entschluß eine geringere Steuerbelastung zur Folge gehabt hätte. Ob eine Wahl nun aber in diesem Sinne "richtig" oder "falsch" ist, das hängt - wie im theoretischen Teil dieser Arbeit bei der Behandlung des Risikoproblems ausführlich dargestellt - von einer richtigen und vollständigen Information und (bei materiellen Wahlrechten zusätzlich) von einer richtigen Antizipation zukünftiger Ereignisse ab. Da eine "falsche" Wahlausübung folglich in der Regel auf Umstände zurückzuführen sein wird, die dem wählenden Steuerpflichtigen nicht zur Last gelegt werden können, muß es als ganz besonders unbefriedigend angesehen werden, wenn dieser Steuerzahler dennoch höher belastet wird als derjenige, der bei seiner Wahl mehr Glück hatte. Mit dem Ideal einer gerechten Steuerverteilung läßt sich eine in dieser Weise ungleichmäßige Belastung sonst völlig gleicher wirtschaftlicher Sachverhalte in der Tat nicht vereinbaren.

Ist der Grundsatz der Gleichmäßigkeit aber bereits außer Kraft gesetzt, so wird damit zugleich auch das Postulat der Verhältnismäßigkeit verletzt. Wenn eine Steuer nicht einmal gleichmäßig erhoben wird, kann sie auch auf keinen Fall der Forderung nach Verhältnismäßigkeit genügen. Insoweit, als dem

Steuerpflichtigen durch ein Wahlrecht ein Mitspracherecht eingeräumt wird, richtet sich die Steuerbelastung nicht mehr nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, sondern daneben auch nach den individuellen Vorstellungen und Erwartungen des Wählenden. Die Höhe der Einkommensteuer bemißt sich dann beispielsweise nicht mehr nach dem in einem Jahr tatsächlich bezogenen Einkommen, sondern nach einem vom Steuerpflichtigen auf Grund seiner individuellen Erwartungen manipulierten Einkommen. Der eine Steuerpflichtige nutzt eine Sonderabschreibungschance aus und mindert damit sein Einkommen, während ein anderer, der ebenfalls eine solche Möglichkeit hätte, dies unterläßt und folglich eine höhere Steuer zahlt. Das Einkommen hat damit auf jeden Fall seine Funktion als Maßstab der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verloren.

Diese Tatsachen zwingen zu der Feststellung, daß steuerliche Wahlrechte oft nicht nur der Vereinfachung der Besteuerung hinderlich sind, sondern daß sie überdies nicht einmal der Gerechtigkeit im Bereich des Steuerwesens dienen, da sie sowohl gegen das Postulat einer gleichmäßigen Besteuerung als auch gegen das Prinzip einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verstoßen. Nun ist aber zu bedenken, daß an die Verwirklichung von Gerechtigkeit gerade im Steuerrecht keine allzu großen Anforderungen gestellt werden können. "Die Steuergesetze wirken nun einmal in dieser Hinsicht notwendig roh. Es ist unmöglich, ihre Verfeinerung in der Richtung einer besonders sorgfältigen Anpassung an die Gerechtigkeit sehr weit zu treiben."[57] Amonn geht sogar noch weiter und behauptet, im Grunde habe man noch nie an die Verwirklichung von Gerechtigkeit im Rahmen der Besteuerung ernsthaft gedacht, "und zwar ganz einfach deswegen, weil man keine Möglichkeit hierzu gesehen hat bzw. weil es dem Zweck der Besteuerung sowohl wie dem Zweck der Wirtschaft ganz allgemein widerstreitet, weil es im höchsten Maße zweckwidrig wäre."[58]

Die oben zitierten Kritiker - obenan Fredersdorf - machen es sich also offenbar etwas zu leicht, wenn sie die Wahlrechte allein deshalb ablehnen wollen, weil sie dem Postulat einer gleichmäßigen Besteuerung nicht Genüge leisten. So richtig es

einerseits ist, daß der Forderung nach Gleichmäßigkeit eine ganz besondere Bedeutung für die gesamte Besteuerung zukommt, weil die gleichmäßige Steuererhebung "Voraussetzung für die Bereitwilligkeit der Staatsbürger zur Steuerzahlung und damit für ein geordnetes Staatswesen ist",[59] so richtig ist es andererseits aber auch, daß diese Forderung nicht allein steht, daß es daneben andere gleichrangige Grundsätze zu beachten gilt und daß man einer Norm nicht allein schon deshalb ihre Berechtigung absprechen darf, weil sie diesem einen Prinzip widerspricht.

In einem Rechtsstaat hat der Gesetzgeber neben der Gerechtigkeit zwei weitere Grundprinzipien zu beachten: das Recht soll nicht nur gerecht, es soll auch zweckmäßig sein und der Rechtssicherheit dienen. Auch das Steuerrecht soll folglich

1) die Steuerpflichtigen nicht nur gerecht, d.h. möglichst gleichmäßig behandeln; das Steuerrecht soll vielmehr

2) auch zweckmäßig gestaltet werden und

3) so klar und bestimmt sein, daß es den Betroffenen die Gewißheit gibt, daß ein bestimmtes Verhalten stets mit der gleichen Rechtsfolge verbunden ist.

Die Notwendigkeit, neben der Gerechtigkeit die Wahrung von Zweckmäßigkeit und Rechtssicherheit mit zu beachten, ergibt sich schon daraus, daß der allgemeine "Begriff der Gerechtigkeit nur formal, nicht material bestimmt werden kann."[60] Wackernagel[61] bezeichnet die Gerechtigkeit daher als "ein oberstes Prinzip", "das seinerseits nicht wieder definiert werden kann und der inhaltlichen Erfassung durch unser rationales Denken unzugänglich ist."[62] Lassen sich der Gerechtigkeitsbegriff im allgemeinen und der Begriff der Steuergerechtigkeit im besonderen aber inhaltlich nicht präzisieren, so müssen diese Begriffe auch bei der Anwendung auf die von der Finanzwissenschaft gestellten Fragen versagen. Man kann dann nämlich "unter dem 'Gerechtigkeits'-Gesichtspunkt einander diametral entgegengesetzte Forderungen vertreten."[63] Gerechtigkeit verlangt nur, daß Gleiches gleich, Ungleiches aber nach

Maßgabe der Ungleichheit ungleich zu behandeln ist.[64]

Das Gerechtigkeitsgebot sagt aber nicht, worin diese Gleichheit bzw. Ungleichheit jeweils erkannt werden soll. Gleichheit ist ja keine Eigenschaft, die unmittelbar beobachtet werden könnte; die Menschen sind vielmehr durchweg so ungleich, wie die Verhältnisse, in denen sie leben. "Gleichheit ist immer nur Abstraktion von gegebener Ungleichheit unter einem bestimmten Gesichtspunkte."[65] Dazu kommt, daß dem Gedanken der Gerechtigkeit "auch nur das Verhältnis, nicht die Art der Behandlung verschiedener Personen zu entnehmen"[65] ist. Diese Unbestimmbarkeit dessen, was gerecht ist, zeigt sich in der Besteuerung besonders deutlich, wenn es darum geht, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit genauer zu bestimmen oder etwa das Maß einer gerechten Progression zu finden.

Wenn die Steuergerechtigkeit oben als Allgemeinheit, Gleichmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit in der Form einer Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beschrieben wurde, so muß dem nun hinzugefügt werden, daß die heute herrschende Auffassung, das Einkommen sei der beste Maßstab der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, keineswegs unbestritten ist. Hier sei lediglich an die neuerdings von Haller[66] wieder erhobene Forderung erinnert, nur den dem Konsum gewidmeten Teil des Einkommens zur Besteuerung heranzuziehen, weil nur dieser die Höhe des Lebensstandards bestimmt. Ersparnisse wären danach im Interesse einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit steuerfrei zu belassen, während andererseits rückgängig gemachte Ersparnisse in die Besteuerung einbezogen werden müßten;[67] denn schon John Stuart Mill sagt: "Keine Einkommensteuer ist wirklich gerecht, von der die Ersparnisse nicht ausgenommen werden."[68]

Dieses eine Beispiel mag hier genügen. "Die Vielfalt der Vorstellungen von dem, was unter Leistungsfähigkeit verstanden werden kann", zeigt, "daß sich ein eindeutiger Begriffsinhalt der Steuergerechtigkeit mit Hilfe des Leistungsfähigkeitstheorems nicht finden läßt."[69] Stellt man sich aber dennoch die bereits angeschnittene Frage nach einer gerechten Tarif-

gestaltung, so wird die Erkenntnis des Gerechten noch wesentlich schwieriger, und es bestätigt sich der Satz, daß die Meinungen um so weiter auseinander gehen, "je spezieller der ... Tatbestand ist, auf den das Gerechtigkeitspostulat angewendet wird."[70] Abgesehen davon, daß es schon nicht einmal feststeht, ob allgemein eine progressive Besteuerung als allein gerecht empfunden wird, bleibt selbst dann, wenn dies einmal unterstellt wird, stets noch die Frage nach dem Verlauf, dem Maß und dem Ende der Progression offen. Hier läßt einen die Gerechtigkeit als eine nur "formale Idee"[71] im Stich; "die Rechtsidee erweist sich hier als offen; sie gibt uns keine in sich geschlossene Wertung."[72]

Sollen daher konkrete Rechtssätze entwickelt werden, so ist es notwendig, das Gerechtigkeitspostulat durch die oben bereits genannten Grundsätze der Zweckmäßigkeit und der Rechtssicherheit zu ergänzen, womit allerdings zugleich die Gefahr heraufbeschworen wird, daß sich diese drei Prinzipien in konkreten Situationen nicht harmonisieren lassen, so daß zwischen ihnen Konflikte entstehen, denn diese "drei Bestandteile der Rechtsidee fordern einander - aber sie widersprechen zugleich einander."[73]

Da die steuerlichen Wahlrechte - wie vorstehend gezeigt - den Gerechtigkeitsgehalt des Steuerrechts nicht erhöhen, liegt die Vermutung nahe, daß hinsichtlich der Wahlrechte eine derartige Antinomie vorliegt. Es muß daher jetzt die Frage untersucht werden, ob sich die steuerlichen Wahlrechte vom Gedanken der Rechtssicherheit her rechtfertigen lassen.

b) Das Postulat der Rechtssicherheit

Neben der Idee der Gerechtigkeit steht also als gleichberechtigtes zweites Fundament eines jeden Rechtes das Ideal der Rechtssicherheit, das Hartz[74] als "Ausfluß des übergeordneten Prinzips der Sittlichkeit" versteht und als Voraussetzung jeder Ordnung schlechthin bezeichnet. Die Forderung nach Rechts-

sicherheit "verlangt, daß das Recht sicher sei, also feststehend und vorausberechenbar."[75] Sie ist daher nur dann "gewährleistet, wenn alle, die an der Schaffung und Anwendung von Rechtsnormen beteiligt sind, ihr Verhalten nach den Spielregeln der Loyalität und der Rücksichtnahme auf die berechtigten Belange der anderen so einrichten, daß die Entscheidungen im voraus berechenbar sind, die anderen also vor Überraschungen und Willkür bewahrt bleiben."[76] Diese Berechenbarkeit des Rechts und damit seine Ordnungs- und Sicherungsfunktion ist nun um so größer, "je weniger die Rechtsordnung von Widersprüchen durchzogen ist, je eindeutiger der Rechtsunterworfene die Rechtslage aus dem geschriebenen Gesetzestext ablesen kann, je weniger das geschriebene Recht zersplittert ist."[77] Rechtssicherheit ist also beispielsweise immer dann gewährleistet, "wenn die einzelnen Rechtssätze klar und eindeutig sind, wenn ihr Inhalt feststeht und wenn man sich darauf verlassen kann, daß der Inhalt der Rechtssätze getreu ihrem Wortlaut angewendet werde."[78]

Bedauerlicherweise ist diese Sicherheit nun im deutschen Steuerrecht gegenwärtig nicht in dem wünschenswerten Umfang verwirklicht.[79] Infolge zahlloser Änderungen und Ergänzungen, die häufig ziemlich unsystematisch in bestehende Gesetze eingefügt werden und zudem oft ohne die genügende Vorbereitung völlig überraschend geschaffen werden, findet man heute im Steuerrecht viele Zweifelsfragen oder gar Gesetzeslücken, die die Rechtssicherheit untergraben. Aber nicht nur der Gesetzgeber, an den sich die Forderung nach Rechtssicherheit zunächst wendet, auch die Rechtsprechung wird ihrer Aufgabe als Garantin von Rechtssicherheit nicht immer voll gerecht.[80] Theis[81] gibt einige eindrucksvolle Beispiele aus der Rechtsprechung des BFH an, die zeigen, daß auch das höchste deutsche Steuergericht, das seine Funktion vornehmlich in der Wahrung einer möglichst einheitlichen und konstanten Rechtsprechung sehen müßte, in teilweise äußerst wichtigen Rechtsfragen durch seine Entscheidungen im Gegenteil zur Rechtsunsicherheit beigetragen hat.[82] Ursache dieser bedauerlichen Entwicklung ist die mangelnde Einheitlichkeit in der Ausle-

gungspraxis durch die verschiedenen Senate des BFH, die bereits "mehrfach mit Recht als eine ernsthafte Gefahr für die Rechtssicherheit bezeichnet worden"[83] ist.

Nun kommt dem Postulat der Rechtssicherheit aber gerade im Steuerrecht eine ganz besondere Bedeutung zu.[84] Dafür lassen sich vor allem zwei entscheidende Argumente anführen. Zunächst einmal wird in der Literatur darauf hingewiesen, daß nur dann, wenn Rechtssicherheit gewährleistet ist, die Möglichkeit der Voraussicht und damit zugleich die Möglichkeit der Disposition über die Zukunft besteht. Rechtssicherheit ist nun einmal die Grundlage allen Planens. Bei der heutigen Höhe der Steuersätze ist eine erfolgreiche Besteuerung auf die Dauer nur dann zu erreichen, wenn die Steuerpflichtigen sich bei ihren Entscheidungen auf den einseitigen Eingriff des Staates vorbereiten können, wenn sie diesen einkalkulieren können. "Je höher die Besteuerung ist, desto drückender müssen Unsicherheit, Zweifel und sich durch Jahre hinziehende Rechtsstreite empfunden werden, namentlich dann, wenn sie Fragen betreffen, die sich bei den Veranlagungen jahraus, jahrein wiederholen."[85] Aus dieser Tatsache erklärt sich bereits zu einem guten Teile die hohe Wertschätzung, der sich die Rechtssicherheit heute hinsichtlich des Steuerrechts allenthalben, vornehmlich aber bei den Steuerpflichtigen selbst und ihren Beratern, erfreut.

Hinzukommt aber noch ein weiterer äußerst wichtiger Gesichtspunkt, der bisher in der Literatur nicht genügend Beachtung gefunden hat. Oben wurde bereits darauf hingewiesen, daß die beiden Prinzipien der Gerechtigkeit und der Rechtssicherheit oft in einem gewissen Gegensatz zueinander stehen. Diese Tatsache macht jeweils eine Entscheidung notwendig, welchem dieser beiden Rechtswerte in einer konkreten Situation die größere Bedeutung zuerkannt und welchem Prinzip der Vorrang gegeben werden soll. Für das durch diese Alternative geforderte Werturteil ist nun die oben gewonnene Erkenntnis von allergrößter Bedeutung, "daß absolute Maßstäbe einer 'gerechten Besteuerung' aus dem Wesen der Besteuerung nicht gewonnen wer-

den können."[86] Die Forderung nach Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist ebenso wie die nach Verhältnismäßigkeit ein rein formales Prinzip. "Es kommt darauf an, worin die Gleichmäßigkeit gefunden wird oder zu welcher Größe die Steuer im Verhältnis stehen soll."[87] Man begnügt sich daher heute weithin "mit der Forderung Amonns, als Maßstab der Besteuerung eine 'zweckmäßige Rücksichtnahme auf das Gerechtigkeitsgefühl' der Besteuerten zugrundezulegen."[88] Daraus folgt dann aber, daß die einzelnen Steuertatbestände vielfach "ethisch wertfrei"[89] sind. Spitaler sucht diese Tatsache näher zu begründen, indem er beispielsweise auf die notwendige Rohheit jeder Art der Besteuerung sowie auf die Überfremdung des Steuerrechts durch außerfiskalische Zielsetzungen hinweist. Er schreibt dazu: "Bei der Schaffung der Gesetze spielt, ganz allgemein betrachtet, das Streben nach Gerechtigkeit eine ungleiche Rolle. So ist es beispielsweise offenkundig, daß dieses Streben bei der Schaffung eines Strafgesetzes viel intensiver am Werk ist als bei der Schaffung eines Steuergesetzes. Die Steuergesetze sind angesichts der Kompliziertheit des modernen wirtschaftlichen und sozialen Lebens notwendig roh. Dazu kommt aber auch noch, daß sie häufig, so auch in den letzten Jahren, mit wirtschaftspolitischen Zielsetzungen derart bepackt worden sind, daß in manchen Partien der Gesetzgebung der Gerechtigkeitsgedanke nicht nur nicht zur vollen Entfaltung gekommen, sondern geradezu verkümmert ist."[90] "Deshalb läßt uns auch im Ringen um die Erkenntnis des richtigen Rechts unser Rechtsgefühl wohl in keinem Rechtsgebiet in gleicher Weise im Stich wie gerade im Steuerrecht."[91]

Diese Tatsache dürfte wesentlich dazu beigetragen haben, daß der Rechtssicherheit im Steuerrecht so große Bedeutung zugeschrieben wird und daß ihre Verwirklichung von den Steuerpflichtigen immer wieder nachdrücklich gefordert wird. Kann die Besteuerung schon nicht durchgängig gerecht sein und kann man in vielen Einzelfällen nicht einmal genau bestimmen, was denn überhaupt gerecht ist, so erwartet der Steuerpflichtige wenigstens ein sicheres positives Recht. Er ist bereit, eine bestimm-

te Art der Besteuerung, d.h. rechtlich eine bestimmte Gesetzesnorm zu akzeptieren, wenn er sich wenigstens darauf verlassen kann, daß diese Norm so ausgelegt wird, wie sie formuliert ist, d.h. daß er vor späteren unangenehmen Überraschungen bewahrt bleibt. Wenn dann vielleicht auch kein ideales, kein durchweg "gerechtes" Steuerrecht entsteht, so entsteht doch wenigstens ein sicheres Recht, eine Ordnung, mit der man rechnen und auf die man sich einstellen kann. Fehlt es aber auch an dieser Ordnung - sei es, daß der Gesetzgeber selbst durch sprunghafte und unsystematische Gesetzgebung Rechtsunsicherheit veranlaßt, sei es, daß Verwaltung oder Rechtsprechung durch ihre Gesetzesanwendung und Auslegung das Vertrauen in eine einheitliche und konstante Ordnung der Besteuerung zerstören -, so steht der Willkür, dem ärgsten Feind eines jeden Rechts, Tür und Tor offen. Da man sich im Bereich des Steuerrechts nicht auf sein "gesundes Rechtsempfinden" verlassen kann und da es zudem auch an einem überpositiven, ungeschriebenen (Natur-)Recht mangelt, bedeutet Rechtsunsicherheit auf diesem Gebiet zugleich Aufhebung jeglichen Rechts schlechthin. Es bleibt dann nur die subjektiv bestimmte Willkür. Diese wird aber in jedem Rechtsstaat abgelehnt.

In diesen Zusammenhängen dürfte also die eigentliche Ursache dafür liegen, daß der Rechtssicherheit gerade im Steuerrecht allgemein eine so hervorragende Stellung eingeräumt wird. So hat das Bundesverfassungsgericht bereits in einer ganzen Reihe von Entscheidungen die Rechtssicherheit als ein wesentliches Element des Rechtsstaatsprinzips bezeichnet und deren besondere Bedeutung für das Steuerrecht hervorgehoben.[92)] Auch der BFH hat der Rechtssicherheit in ständiger Rechtsprechung zunehmend größere Bedeutung zuerkannt.[93)] Die große Bedeutung der Rechtssicherheit läßt die Frage vordringlich erscheinen, in welchem Verhältnis die steuerlichen Wahlrechte zu dieser Forderung stehen. Sind sie geeignet, Rechtssicherheit zu fördern, oder vermögen sie auch hinsichtlich dieser Maxime keinen positiven Beitrag zu leisten? Nachdem wir im bisherigen Verlauf unserer Überlegungen bereits zu der Feststellung ge-

zwungen waren, daß sich Wahlrechte mit der Idee der Steuergerechtigkeit nicht in Einklang bringen lassen, kommt der Beantwortung dieser Frage eine recht entscheidende Bedeutung zu, Sollte sich nämlich ergeben, daß Wahlrechte auch vor dieser Forderung versagen, dann wäre es um ihre rechtstheoretische Rechtfertigung schlecht bestellt, und die oben zitierten Autoren hätten mit ihrer Kritik recht. Wenn sich dagegen zeigen ließe, daß Wahlrechte der Rechtssicherheit dienlich sind oder diese wenigstens nicht notwendig gefährden, dann wäre damit ein erster, wesentlicher Schritt zur Widerlegung dieser Kritik gelungen. Wenngleich dann immer noch die Aufgabe bestehen bliebe, nach weiteren positiven Eigenschaften steuerlicher Wahlrechte zu suchen, da Rechtssicherheit eine zwar notwendige aber keineswegs hinreichende Bedingung für die Ordnung eines Rechtsstaates ist, so könnten die Wahlrechte doch nicht mehr pauschal und ausnahmslos abgelehnt werden.

Wird nach dem Verhältnis der Wahlrechte zur Rechtssicherheit gefragt, so muß man sich zunächst darüber klar werden, daß damit eine doppelte Beziehung angesprochen ist. Zunächst einmal ist Rechtssicherheit die Grundlage, von der aus steuerliche Wahlrechte überhaupt erst ausgeübt werden können. Das gilt in besonderem Maße für alle materiellen Wahlrechte, weil diese stets in die Zukunft weisen. Durch ihre Ausübung gestaltet der Steuerpflichtige - wie oben ausgeführt - seine zukünftige Steuerbelastung mit. Dieses Planen und Disponieren ist aber sinnvoll nur dann möglich, wenn der Steuerpflichtige wenigstens ein gewisses Maß von Rechtssicherheit voraussetzen kann. Diese Zusammenhänge sind vom Verfasser an Hand eines Beispiels - nämlich der Sonderabschreibungen auf nicht eigengenutzte Eigentumswohnungen nach § 7b Abs.4 EStG - an anderer Stelle bereits behandelt worden,[94)] worauf daher hier verwiesen werden kann.

Rechtssicherheit ist nun aber nicht nur Voraussetzung steuerlicher Wahlrechte, zugleich tragen steuerliche Wahlrechte vielmehr auch zur Schaffung dieser Sicherheit selbst bei. Es sei nur daran erinnert, daß ja sämtliche von der Rechtspre-

chung formulierten Wahlrechte dem Wunsche entspringen, Rechtssicherheit in den je konkreten Situationen zu verwirklichen, und daß dies in den betreffenden Urteilsbegründungen sogar oft deutlich ausgesprochen wird. Aber auch die übrigen Wahlrechte können in gewissem Umfange zur Erhöhung der Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen beitragen. Das läßt sich am einfachsten an einem Beispiel deutlich machen, etwa an § 16 BHG 1962: Indem es dem Steuerpflichtigen überlassen bleibt, innerhalb von drei Jahren bis zu 75% abzuschreiben, wird für diese Zeit der Streit mit dem Finanzamt über die "richtige" Höhe der Absetzung für Abnutzung ausgeschlossen. Das Finanzamt muß die vom Pflichtigen vorgenommene Abschreibung anerkennen; der Steuerpflichtige bleibt davor bewahrt, daß das Finanzamt seinen Angaben nicht folgt und Nachforderungen (etwa anläßlich einer Betriebsprüfung) geltend macht. Gleichgültig, ob der Steuerpflichtige nun von der Sonderabschreibungsmöglichkeit des § 16 BHG 1962 Gebrauch macht oder nicht, trägt dieses Wahlrecht folglich in gewissem Umfang zu einer erhöhten Rechtssicherheit bei; denn sollte das Finanzamt später eine längere Nutzungsdauer für das betreffende Wirtschaftsgut annehmen, so kann der Steuerpflichtige sich stets darauf berufen, daß es ihm erlaubt gewesen sei, bis zu 75% abzuschreiben, wodurch für die Zeit des Wahlrechts Auseinandersetzungen über die "tatsächliche" betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer gegenstandslos werden.

Diese Aussage muß nun allerdings insoweit eingeschränkt und relativiert werden, als natürlich stets die Möglichkeit offenbleibt, daß die Verwaltung dem Steuerpflichtigen deshalb nicht folgt, weil sie ihn nicht für wahlberechtigt hält, etwa weil er die Voraussetzungen des hier als Beispiel gewählten § 16 BHG 1962 nicht erfüllt. Es kommt also auch hier auf den Gesetzgeber an, nämlich darauf, wie exakt, wie zweifelsfrei er die Tatbestände formuliert, die jeweils zur Wahl berechtigen sollen. Je ungenauer er dieser Aufgabe nachkommt, desto größer ist die Unsicherheit, die bestehen bleibt. Außerdem gilt, daß mit der Zahl der Tatbestandsmerkmale, an die ein

Wahlrecht geknüpft wird, auch die mit diesem Recht verbundene Unsicherheit zunimmt. Je allgemeiner die Voraussetzungen dagegen gefaßt werden, desto mehr Rechtssicherheit läßt sich regelmäßig auch erreichen.

Mit diesen Unsicherheitsfaktoren werden nun jedoch im Steuerrecht keine neuen Elemente wirksam, die von der Rechtssicherheit wegführen. Die hier besprochene Unsicherheit gleicht in ihrer Struktur den durch alle anderen Ungenauigkeiten in der Gesetzestechnik bedingten Ungewißheiten. Es handelt sich um keine Unsicherheitsursachen, die speziell mit der Einführung von Wahlrechten verknüpft wären. Alle anderen Präferenzen können beispielsweise mit gleichen Unsicherheiten verbunden sein.

Es kann daher festgestellt werden, daß steuerliche Wahlrechte zumindest in keinem wesensmäßigen Widerspruch zum Postulat der Rechtssicherheit stehen. Sie führen nicht notwendig und zwangsläufig zu Rechtsunsicherheit; sie können vielmehr im Gegenteil gelegentlich sogar zu einer Erhöhung der Rechtssicherheit beitragen.

c) Das Postulat einer Gestaltung des Rechtssystems im Einklang mit der Gesellschaftsordnung

Dieses positive Ergebnis darf jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, daß Rechtssicherheit allein nicht ausreicht, eine wahre Rechtsordnung zu schaffen. Erfüllt eine Ordnung nicht die Gebote der Gerechtigkeit, so kann sie nicht allein deshalb als Recht anerkannt werden, weil sie Sicherheit garantiert. Zur Sicherheit muß vielmehr stets noch ein weiterer Wert hinzukommen, der in gleicher Weise wie die Gerechtigkeit absolute Geltung beanspruchen kann. Erst dann entspricht eine solche Ordnung der allgemeinen Rechtsidee, als deren dritte Komponente Radbruch neben der Gerechtigkeit und der Rechtssicherheit die Zweckmäßigkeit nennt.[95)] Recht muß sich an einer "überempirischen Zweckidee" orientieren.

Im folgenden bleibt daher zu untersuchen, inwieweit sich steuerliche Wahlrechte von diesem Zweck des Rechtes her rechtfertigen lassen. Dabei ist jetzt nicht mehr nach der vorstehend bereits behandelten Zweckmäßigkeit einzelner Normen gefragt, sondern nach dem Zweck und Ziel des Rechts schlechthin, dem sich alle Normen - also auch die steuerlichen Wahlrechte - anzupassen und unterzuordnen haben.

Radbruch geht bei der Behandlung dieses Rechtszweckes von der Feststellung aus, daß das "Recht zu wesentlichem Teile Staatswille und der Staat zu wesentlichem Teile Rechtseinrichtung ist", und folgert daraus, daß "die Fragen nach dem Zwecke des Rechts und dem Zwecke des Staates untrennbar"[96] verbunden sind. Er unterscheidet dann drei Wertkategorien - Individualwerte, Kollektivwerte und Werkwerte -, denen das Recht unmittelbar zu dienen bestimmt sein kann. Unserer freiheitlich demokratischen Gesellschaftsordnung entspricht es dabei, daß die Individualwerte im Rahmen dieser Trias von Werten obenan stehen. Kollektivwerte wie Staat und Nation und Werkwerte wie Kultur und Sittlichkeit "sind nur Einrichtungen zur Sicherung und Förderung der Einzelnen."[97] Für die individualistisch geprägte Auffassung vom Recht ist mithin die Wahrung der Freiheit des einzelnen das letzte Ziel des Rechts.[98]

Die innere Begründung dieses Postulates der Freiheit hängt - wie Coing sehr schön gezeigt hat - auf das engste mit der mangelnden Erkenntnis dessen zusammen, was jeweils gerecht ist. Coing schreibt dazu: "Besäßen wir eine vollkommene Einsicht der Gerechtigkeit, könnten wir sagen, welche Stellung jedem einzelnen im Sozialleben zukommt, so könnten wir eine vollkommene Ordnung daraus ableiten. Nun wir sie nicht haben, müssen wir uns beschränken: wir werden an vielen Punkten des sozialen Lebens auf den Versuch einer gerechten Ordnung verzichten (er könnte nur zur Willkür führen!) und uns darauf beschränken müssen, da, wo wir nicht gerecht ordnen können, der freien Entwicklung aller Raum zu lassen. Die Begrenztheit unserer Einsicht macht es zum zwingenden Gebot, Freiheit zu

wahren, wo gerechte Ordnung nicht möglich ist."[99)]

Die Forderung nach Wahrung von Freiheit erscheint nun allerdings gerade mit der Besteuerungswirklichkeit schlechthin unvereinbar. Als dem spürbarsten Eingriffsrecht fehlen dem Steuerrecht "alle Attribute einer materiellen Gleichordnung. Ursprüngliche Freiwilligkeit und echte Disposition, die nun einmal einem Schuldverhältnis zugeordnet sind, sind nicht vorhanden."[100)] Sämtliche Steuerpflichten werden ausschließlich und endgültig durch Gesetze bestimmt. "Eine vertragliche Abmachung zwischen Gläubiger und Schuldner - wie sie das privatrechtliche Schuldverhältnis charakterisiert - fällt dabei nicht in Betracht, da sich das Abgaberechtsverhältnis stets auf Grundlage des öffentlichen (zwingenden) Rechts aufbaut."[101)]

Im Rahmen eines derartigen Gewaltverhältnisses, dessen Zahlungsverpflichtungen sowohl hinsichtlich ihrer Entstehung wie ihrer Höhe und ihres Erlöschens abschließend durch Gesetze bestimmt werden, scheint für das Wirksamwerden individueller Freiheiten zunächst wenig oder überhaupt kein Spielraum. Da das Steuerrecht Leistungspflichten ohne spezielle Gegenleistungen zum Gegenstand hat, erscheint gerade dieses Rechtsgebiet in besonderem Maße ungeeignet, durch freie Entscheidungen mitgestaltet zu werden. Würde man die Steuerzahlung auf der einen Seite der freien Entscheidung der Steuerzahler überlassen, so würde bei der gegenwärtigen Steuermoral und bei dem heutigen Bedarf des Staates der Besteuerungserfolg auf das schwerste gefährdet.[102)] Würde man die Besteuerung dagegen andererseits der freien Entscheidung der Verwaltung überlassen, so wären Ungleichmäßigkeit und Unberechenbarkeit nicht zu vermeiden, was die Besteuerung schlechthin unerträglich machen würde. Es bleibt daher keine andere Wahl,als die Steuerpflicht als "gebändigtes Gewaltverhältnis" im Gesetz endgültig festzulegen.

Und doch zeigen die zahlreichen Wahlrechte, daß es auch im Rahmen der Besteuerung einen Weg gibt, der Freiheit mindestens in bescheidenem Umfang in diesen Bereich des Rechtes Einlaß zu gewähren. Jedes Wahlrecht eröffnet dem Steuerpflichtigen einen Raum von Möglichkeiten, in dem er sich frei entscheiden

kann, in dem er aufgerufen ist, selbst zu bestimmen, welche steuerlichen Folgen an einen vorliegenden Tatbestand geknüpft sein sollen. Dadurch wird die Strenge des "gebändigten Gewaltverhältnisses" nicht unwesentlich gemildert. Einer Art Mitbestimmungsrecht vergleichbar, läßt ein Wahlrecht die betroffenen Steuerpflichtigen in gewissem Umfang auf Höhe oder Zeitpunkt der Besteuerung Einfluß nehmen und macht sie damit von mehr oder weniger passiven Teilnehmern am Besteuerungsverfahren zu echten Partnern der Finanzbehörden. Wahlrechte beinhalten damit im Rahmen der Besteuerung eine Anerkennung des Steuerpflichtigen als Person, als Individuum, während der Steuerzahler sonst weithin zum bloßen Objekt degradiert wird.

Im Rahmen einer freiheitlichen Gesellschafts- und Rechtsordnung müssen steuerliche Wahlrechts daher bejaht werden, weil sie der Freiheit, dieser "Quelle und Bedingung aller anderen individuellen Werte"[103] neuen Raum schaffen, und zwar in einem Bereich, der einer freiheitlichen Gestaltung zunächst besonders unzugänglich zu sein scheint. Da "Freiheit das höchste Gut" ist, "das rechtliche Gerechtigkeit dem Menschen zuteilen kann",[104] müssen alle Wahlrechte, die echte Entscheidungen des Steuerpflichtigen verlangen (also alle materiellen Wahlrechte), selbst dann positiv beurteilt werden, wenn die betreffenden Steuerpflichtigen selbst diese ihnen gewährten Freiheiten im Einzelfall überhaupt nicht wünschen sollten. Freiheit kann nämlich unbequem sein: weil sie "Gelegenheit für etwas seiner Natur nach Unvoraussehbares"[105] bietet, bringt sie Ungewißheit. Wer Sicherheit vorzieht, wird Wahlrechte daher ablehnen. Doch über die Frage nach dem Rang der Freiheit gelten keine Mehrheitsentscheidungen, da ihr unschätzbarer Wert zumeist erst dann voll erkannt wird, wenn sie verloren gegangen ist. Den Verlust der Freiheit aber gerade zu verhindern und damit die Würde des Einzelmenschen zu garantieren, dies ist letztlich die vornehmste Aufgabe und der wahre und endgültige Zweck des gesamten Rechtes. Als unpersönliche Ordnung hat das Recht nämlich nur eine Möglichkeit, dem Gedanken der Menschenwürde gerecht zu werden: "es

ist die Möglichkeit, Freiheit zu gewähren und unter seinen Schutz zu nehmen."[106] Aus diesem Grunde bleibt jede neue Chance, die der Freiheit im Rahmen der Rechtsordnung eingeräumt wird, - und sei es auch nur eine so bescheidene Möglichkeit, wie sie die steuerlichen Wahlrechte repräsentieren -, dankbar zu begrüßen. Sie halten das Gefühl des einzelnen, selbst verantwortlich zu handeln, auch dort wach, wo er sonst nur einem Bereich von Imperativen begegnen würde.

4. Wirtschaftswissenschaftliche Würdigung der steuerlichen Wahlrechte

Das Postulat einer Gestaltung des Steuersystems im Einklang mit der Wirtschaftsordnung

Die mit der Schaffung von Wahlrechten verbundene Anerkennung der individuellen Person ist gerade auch im Hinblick auf die in unserer Gesellschaftsordnung gewollte und angestrebte Wirtschaftsordnung von einer nicht zu überschätzenden Bedeutung, denn der entscheidende Grundgedanke unseres Wirtschaftssystems besteht ebenfalls in der Gewährung einer möglichst weitgehenden wirtschaftlichen Entscheidungsfreiheit.[107] "Wie der Rechtsstaat, so soll auch die Wettbewerbsordnung einen Rahmen schaffen, in dem die freie Betätigung des einzelnen durch die Freiheitssphäre des anderen begrenzt wird und so die menschlichen Freiheitsbereiche ins Gleichgewicht gelangen."[108]

Mit dem Hinweis auf die Wirtschaftsordnung gelangen die bisher mehr rechtstheoretisch geprägten Überlegungen zu dem aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht wohl entscheidenden und letztgültigen Beurteilungskriterium. Alles Wirtschaften bedarf nämlich der Ordnung. Ohne gewisse Regulative ist das wirtschaftliche Handeln in einer Gesellschaft undenkbar, da es insbesondere "keine natürliche Harmonie zwischen Eigennutz und Gemeinwohl"[109] gibt. Aus diesem Grunde kann auch keine Wirtschaftsordnung für sich in Anspruch nehmen, naturgegeben zu sein. Es handelt sich nie um eine "natürliche" oder "gottgewollte" Ordnung, "vielmehr um eine solche, deren Normen durch Wertentscheidungen gesetzt sind."[110] "Sie ist von Men-

schen geschaffen und kann von Menschen umgestaltet werden."[111] Diese Tatsache zwingt dazu, sich stets von neuem zu den einmal für richtig erkannten Grundentscheidungen zu bekennen und die Wirtschaftsordnung gegen alle Angriffe zu verteidigen. Diese Ordnung muß deshalb auch dauernd gepflegt und bewahrt werden: die Sicherung der Grundlagen der Wirtschaftsordnung wird damit zu einer der vornehmsten und vordringlichsten Aufgaben der Wirtschaftspolitik, wobei in jüngerer Zeit mit zunehmender Deutlichkeit erkannt worden ist, daß auch die Steuerpolitik ein hervorragendes Mittel zur Sicherung der Grundlagen der Wirtschaftsordnung ist; "bedeutet doch jede Steuer einen Eingriff in die Einkommensbildung, eine nachträgliche Änderung der Einkommensverteilung und eine Modifikation der Einkommensverwendung, so daß die Besteuerung als ganzes weder an dem veränderten Aufbau der Einkommenspyramide noch an den Wandlungen achtlos vorbeigehen kann, die im Volkseinkommen als ganzem, in der Zusammensetzung des Sozialprodukts und im Aufbau der Volkswirtschaft eingetreten sind."[112] "Je besser Steuersystem und Wirtschaftssystem aufeinander abgestimmt sind, desto wirksamer tragen beide zur Erreichung des gesamtwirtschaftlichen Zieles bei, das umgekehrt um so ferner rückt, je mehr beide Hälften des Volkseinkommens, die staatswirtschaftliche und die privatwirtschaftliche, verschiedenen oder gar einander diametral entgegengesetzten Lenkungsprinzipien gehorchen."[113] Die Entscheidung für eine bestimmte Wirtschaftsordnung sollte daher in gewissem Umfange auch die Finanzpolitik festlegen. Wird die notwendige "Interdependenz der Ordnungen" (Eucken) dagegen durch systemwidrige Maßnahmen vernachlässigt, so kann ein derartiges Vorgehen letzten Endes zu einer Denaturierung und zu einer Transformation des einen Wirtschaftssystems in Richtung auf ein anderes führen.[114] Alle Maßnahmen des Staates müssen sich also von der Wirtschaftsordnung her überprüfen lassen. "Jeder einzelne wirtschaftspolitische Akt sollte in Ansehung der Wirtschaftsordnung stattfinden, die gewollt ist."[115]

Im Rahmen dieser Untersuchung stellt sich daher nun die Frage, wie sich denn die steuerlichen Wahlrechte zu der von uns

angestrebten und mehr oder weniger vollkommen verwirklichten Wettbewerbsordnung[116] verhalten? Passen sich die Wahlrechte hier zwanglos ein, oder stellen sie einen störenden Fremdkörper dar?

Um diese Frage beantworten zu können, ist es zunächst erforderlich, die konstitutiven Elemente der Wettbewerbsordnung kurz zu skizzieren. "Stets und überall basiert alles wirtschaftliche Handeln auf Plänen."[117][118] Folglich bestimmen die Wirtschaftspläne auch die Formen, in denen gewirtschaftet wird. Ausgehend von diesen Plänen lassen sich zwei reine Grundformen unterscheiden, in denen sich das Wirtschaften geordnet vollzieht.

"Der wirtschaftliche Alltag eines Gemeinwesens kann durch Pläne eines Planträgers gelenkt werden. Dann ist die reine Grundform der 'zentralgeleiteten Wirtschaft' gegeben." "Die andere reine Form ist die 'Verkehrswirtschaft', in der viele Einzelwirtschaften - Betriebe und Haushalte - selbständig Pläne machen, in wirtschaftlichen Verkehr miteinander treten und ein Automatismus der Märkte besteht, der sie koordiniert."[119] "In diesen Fällen wird der 'Produktionsplan' den Betrieben nicht durch übergeordnete Instanzen vorgeschrieben. Die Betriebe bestimmen vielmehr ihre Produktionspläne selbst. Sie sind 'autonome' Gebilde, in denen Risiko und Chance zu ungleichen Teilen gemischt sind. Dieses Prinzip der 'Autonomie' bildet den tragenden Gedanken der freien Markt- und Unternehmerwirtschaft."[120] Während eine zentralgeleitete Wirtschaft durch "ein System der Subordination unter einen Planträger" charakterisiert ist, vollzieht sich die "Koordination der einzelwirtschaftlichen Pläne"[121] in einer Verkehrswirtschaft durch die Preisbildung auf den Märkten. "Vermittels der steuernden Kraft des Wettbewerbspreises" werden "die Millionen spontaner und freier Wirtschaftspläne mit einer zugleich zwingenden und sanften Gewalt aufeinander und auf die Wünsche des Bedarfs"[122] abgestimmt.

In einer Wirtschaftsordnung dieser Art, in der sowohl den Unternehmern wie den Haushalten volle Dispositionsfreiheit ein-

geräumt wird, muß die Besteuerung als ein zentral geplanter Eingriff[123] in das marktwirtschaftliche Geschehen als ein störender Fremdkörper empfunden werden. Eine wirklich neutrale Steuer, wie die sog. Edinburger Regel sie verlangt, wenn sie fordert "leave them as you find them",[124] gibt es nämlich nicht. Jede Besteuerung löst vielmehr "als direkter Eingriff in die (wirtschaftliche) Tätigkeit des einzelnen und in den volkswirtschaftlichen Güter- und Geldkreislauf infolge der Interdependenz alles ökonomischen und sozialen Geschehens teils übersehbare, teils unübersehbare ... Wirkungen verschiedener ... Art aus."[125] Die marktwirtschaftlichen Ergebnisse des Wirtschaftsablaufs werden folglich durch jede Art der Steuererhebung mehr oder weniger verändert und verzerrt. Diese Tatsache zwingt gerade in einer Wettbewerbsordnung dazu, die Steuerpolitik besonders sorgfältig mit der Wirtschaftspolitik zu koordinieren. Nun gilt es jedoch zu beachten, daß sowohl die Marktwirtschaft als auch die Zentralverwaltungswirtschaft[126] lediglich theoretische Grenzfälle darstellen.[127] Weder eine vollständig interne Betriebsplanung (Eigenplanung) noch eine völlig externe Betriebsplanung (Fremdplanung)[128] ist bisher jemals in vollkommen reiner Form verwirklicht worden. Ein Blick in die Wirklichkeit zeigt vielmehr, daß in den entwickelten Wirtschaftsordnungen statt eines einzigen Prinzips "ein Dualismus oder Pluralismus der Wirtschaftssysteme" gilt. "Hier besteht dann die Wirtschaftsordnung aus einem Gefüge von einander ergänzenden Wirtschaftssystemen."[129]

Der Ablauf des Wirtschaftsgeschehens wird also in der Realität gleichzeitig dezentral durch eine Fülle von Einzelplänen privater Haushalte und Unternehmen und zentral durch staatliche Planträger gesteuert, wobei dem Einfluß der staatlichen Pläne allerdings je nach der Grundkonzeption sehr unterschiedliche Bedeutung zukommen kann. Hier gibt es in praxi eine große Fülle von Übergangsformen indirekter und direkter Lenkung durch die öffentliche Hand, die etwa von einer unverbindlichen Rahmenplanung bis zu einer verbindlichen Teilplanung für bestimmte Bereiche der Wirtschaft (z.B. der Produktion) reichen kann.[130]

Auch unsere gegenwärtige Wirtschaftsordnung, die soziale Marktwirtschaft,[131] "ist wie alle geschichtlichen Wirtschaftsordnungen nicht auf ein einziges Prinzip gegründet, sondern auf mehrere; sie ist eine gemischte Ordnung",[132] in der die Planung des Wirtschaftsablaufs teils privaten Wirtschaftssubjekten, teils aber auch öffentlichen Organen obliegt.[133] Ludwig Erhard hat das Besondere der Sozialen Martkwirtschaft einmal wie folgt gekennzeichnet: "Wenn wir in Deutschland von 'Sozialer Marktwirtschaft' sprechen, dann meinen wir nicht die liberale Wirtschaft nach den Glaubenssätzen des englischen Manchestertums; ja ich meine damit nicht einmal allein das, was man nach der Lehrmeinung den 'Neoliberalismus' heißt. Nein, die Soziale Marktwirtschaft ... will etwas anderes und mehr. Gewiß will auch sie über das Medium des Wettbewerbs, der mit einem erfolgreichen und freiheitlichen wirtschaftlichen System untrennbar verbunden ist, eine Synthese zwischen persönlicher Freiheit und sozialer Sicherheit finden."[134] Im Rahmen dieser Ordnung "ist der Staat in zweierlei Weise am Ablauf der Wirtschaft beteiligt: auf der einen Seite organisiert und leitet er selbst einen Teil des Produktionsprozesses, auf der anderen Seite greift er abgabenerhebend, lenkend, regelnd und ergänzend in den der privaten Planung unterliegenden Teil des Produktionsprozesses ein."[135] Dabei wird insbesondere die Freiheit unternehmerischen Handelns insoweit beschränkt, als dies zur Sicherung des Wettbewerbs notwendig ist, damit die Freiheit nicht zur Beseitigung ihrer selbst mißbraucht werden kann; dennoch kann nicht verkannt werden, daß auch die soziale Marktwirtschaft durch einen "ungewöhnlichen Freiheitsgehalt"[136] gekennzeichnet bleibt. Die entscheidenden Ordnungselemente einer freien Verkehrswirtschaft - die Gewährleistung der Freiheit unternehmerischer Maßnahmen und dazu korrespondierend die Risikobereitschaft der Unternehmer[137] - werden nämlich auch im Bereich unserer sozialen Marktwirtschaft nicht aufgegeben. Sie behalten durchweg den Vorrang vor dirigistischen Maßnahmen des Staates, der diese Grundlagen in Erfüllung der ihm im Rahmen dieser Wirtschaftsordnung zufallenden Aufgaben (vornehmlich sozialpolitischer Art) weder antasten noch in ihrer Wirk-

samkeit hemmen darf. Er soll hier lediglich dann in den Wirtschaftskreislauf eingreifen, wenn dies zur Sicherung des geordneten Wirtschaftslebens und zur Beseitigung eventueller Störungen (Arbeitslosigkeit) unbedingt notwendig ist; er soll das Wirtschaftsgeschehen aber prinzipiell nicht selber grundlegend bestimmen.

Es dürfte evident sein, daß die wirkungsvolle Abstimmung zwischen den zentralen, staatlichen Plänen und den dezentral erstellten privaten Wirtschaftsplänen in einer derartigen gemischten oder kombinierten Wirtschaftsordnung zu den vordringlichsten Aufgaben der Wirtschafts- und Finanzpolitik gehört. Da die der öffentlichen Planung unterliegenden Bereiche der Wirtschaft weitgehend dem Automatismus entzogen sind, der den privaten Bereich des Wirtschaftsablaufs steuert, ist durch nichts garantiert, daß sich diese beiden durch verschiedene Ordnungsideen bestimmten Wirtschaftsbereiche - gewissermaßen von selbst - zu einer sinnvollen Einheit zusammenfügen. Hier bedarf es vielmehr einer gut überlegten Politik, um das zentral geplante Wirtschaftsgeschehen möglichst störungsfrei in die marktwirtschaftlichen Vorgänge einzuordnen. Dabei wird es vor allem darauf ankommen, die Nahtstellen zwischen den öffentlichen und den privaten Plänen so sorgfältig zu gestalten, daß die grundsätzlich eigengeplante Marktwirtschaft durch die notwendige Fremdplanung des Staates keinen Schaden nimmt.

Zu diesen Nahtstellen gehört u.a. die Besteuerung, durch die sich der Staat auf der einen Seite die wesentlichen Mittel zur Erfüllung der ihm übertragenen Aufgaben verschafft, mit deren Hilfe er auf der anderen Seite aber auch versucht, auf den Wirtschaftsablauf und die Entscheidungen der Betriebe direkt Einfluß zu nehmen. "Welche Zwecke der Staat mit der Erhebung von Steuern und der Ausgestaltung der Steuergesetze verfolgt, ist für den Betrieb unmittelbar ohne Bedeutung. Für ihn sind die Steuern Daten, gegebene Größen, die er bei allen seinen Dispositionen in Rechnung stellen und mit denen er irgendwie fertig werden muß",[138] die sich ihm aber wegen der Einseitigkeit der Leistungsverpflichtung stets als ein Fremdkörper im marktwirtschaftlichen Geschehen darstellen.

Pohmer hat dieses Zusammentreffen von zwei verschiedenen Ordnungsprinzipien vor einigen Jahren in der Festschrift für Wilhelm Eich unter Verwendung der Terminologie Gutenbergs wie folgt dargestellt. Er geht dort von der Feststellung aus, daß der innerbetriebliche und der zwischenbetriebliche Werteumlauf in einer verkehrswirtschaftlichen Ordnung nach dem Autonomieprinzip abläuft. Dagegen werde der Leistungsaustausch zwischen den Betrieben und dem Staat nur in beschränktem Umfange durch diesen Grundsatz gesteuert, weil die sonst autonomen Zellen gegenüber der öffentlichen Hand eine Reihe eigengearteter Wirtschaftsbeziehungen unterhalten müssen, die nach dem Organprinzip bestimmt werden. Pohmer fährt dann wörtlich fort: "Jeder einzelne Betrieb bildet deshalb einen Schnittpunkt der beiden polaren kategorialen Systeme. Von diesen dominiert in einer Verkehrswirtschaftsordnung zwar das Autonomieprinzip, doch werden von den Zellen wohl gerade aus diesem Grunde die nach dem Organprinzip gelenkten Bereiche als Fremdkörper empfunden."[139] Wegen dieser besonders exponierten Stellung der Besteuerung als wesentliches Bindeglied zwischen den privatwirtschaftlichen und den staatlichen Plänen ist schon seit Jahren immer wieder eine Anpassung der Steuerpolitik an die Wirtschaftspolitik als Programm einer "organischen Steuerreform" gefordert worden.[140] Dabei unterscheidet Pohmer nach der Intensität der Abstimmung zwischen Steuersystem und Wirtschaftsverfassung zwei Formen. "Sie kann nämlich in der Weise vorgenommen werden, daß die Wirtschaftsordnung unmittelbar gefördert wird, indem man von den Wirkungen der Besteuerung zielbewußt ('aktiv') Gebrauch macht. In diesem Falle sprechen wir von 'aktiver' Abstimmung. Da in einem bestimmten eingeschränkten Sinne aber eine Neutralität des Steuersystems möglich ist (beispielsweise Konzentrationsneutralität), kann sich seine Anpassung auch mit der Vermeidung (bzw. Beseitigung) von steuerlichen Störungsfaktoren der Wirtschaftsordnung begnügen. Im Gegensatz zur ersten mag diese Form als 'passive' Abstimmung bezeichnet werden."[141]

Trotz der vielen mahnenden Stimmen ist die allseits verlangte Abstimmung aber bisher nur sehr unvollkommen gelungen. Weder

auf dem Gebiete einer aktiven noch auf dem Wege zu einer passiven Harmonisierung beider Bereiche sind bisher allzu große Fortschritte erzielt worden. Als eine rühmliche Ausnahme ist hier - neben wenigen anderen Maßnahmen - lediglich die Schaffung steuerlicher Wahlrechte zu nennen, mit deren Hilfe ein erster Schritt in Richtung auf eine aktive Abstimmung von Steuersystemen und Wirtschaftsordnung unternommen worden ist.

Bei der Besteuerung handelt es sich - nach dem oben bereits angeführten Zitat von Wöhe[142] - für die Betriebe weithin um Daten, d.h. um gegebene Größen, mit denen sie irgendwie fertig werden müssen, die sie aber regelmäßig nicht beeinflussen können. Indem die steuerlichen Wahlrechte dem Steuerpflichtigen eine aktive Einflußnahme auf den Besteuerungsvorgang, insbesondere auf die Höhe und den Zeitpunkt der Steuerzahlung gestatten, machen sie gegenüber dieser Regel eine zwar noch seltene, aber entscheidende Ausnahme. Mit der Einführung von Wahlrechten wird aus dem Datum Steuer ein "Aktionsparameter", also eine Größe, die in den durch das Gesetz gezogenen Grenzen nach eigenem Ermessen variiert werden kann. Der Steuerzahler wird damit in die Lage versetzt, seinen Pflichten gegenüber der Allgemeinheit in der Weise nachzukommen, daß seinen individuellen wirtschaftlichen Sonderinteressen dabei mindestens teilweise Rechnung getragen wird. So kann er die Besteuerung beispielsweise in die Zeiträume verlegen, in denen ihn die Zahlungen objektiv oder auch nur subjektiv besonders wenig belasten. Außerdem kann er sich in Ausübung von Wahlrechten auch längerfristig auf seine Steuerpflichten einstellen und entsprechende finanzielle Vorbereitungen treffen.[143] Durch alle diese Möglichkeiten verliert die Besteuerung mindestens teilweise den störenden Charakter eines externen systemfremden Eingriffs in das Wirtschaftsgeschehen. In Ausübung von Wahlrechten können die wirtschaftenden Betriebe (Haushalte und Unternehmungen) die Steuer vielmehr so in ihre Pläne einfügen,[144] daß sich der Besteuerungsvorgang insgesamt reibungsloser dem Mechanismus des Marktgeschehens anpaßt.

Dabei reicht der relativ eng begrenzte Entscheidungsspielraum,

den die steuerlichen Wahlrechte regelmäßig nur gewähren, bereits vollständig aus, eine derartige Anpassung der Besteuerung an die speziellen Interessen und Belange der einzelnen Betriebe zu ermöglichen. Auch hinsichtlich der anderen variablen Größen eines Wirtschaftsplanes sind die Betriebe nur bei langfristiger Totalplanung völlig frei.[145)] Lediglich die Erstplanung anläßlich der Gründung eines neuen Unternehmens kann davon ausgehen, daß sämtliche beeinflußbare Plangrößen völlig frei gewählt und gestaltet werden können. Sobald aber einmal eine bestimmte Planung verwirklicht worden ist, müssen alle später zwecks Anpassung an veränderte Datenkonstellationen notwendig werdenden Umplanungen die in der Planung auf lange Sicht bereitgestellten Anlagen etc. (auch Standort, Rechtsform u.a.) als gegeben voraussetzen. Die kurzfristig orientierte partielle Planung vermag daher lediglich den Ausnutzungsgrad einer vorgefundenen Kapazität in zeitlicher, intensitätsmäßiger oder quantitativer Hinsicht als variabel anzusetzen. Diese verbleibenden Variationsmöglichkeiten reichen aber abgesehen von Katastrophenfällen (Krieg, Naturgewalt) aus, die Planung den veränderten Verhältnissen (etwa auf dem Beschaffungs- oder Absatzmarkt) anzupassen.

So genügt es auch, wenn die Steuerbelastung in bescheidenem Umfang variiert werden kann. Jeder Betrieb muß heute mit einer nicht unerheblichen Steuerbelastung rechnen. Jeder Unternehmer muß sich schon vor Beginn seiner Tätigkeit darüber klar sein, daß der Staat an seinem Unternehmen beteiligt sein wird und daß dieser "Teilhaber" nicht nur an den Erträgen partizipieren will, sondern auch dann seinen Tribut (etwa in Form der Umsatzsteuer) verlangen wird, wenn lediglich negative Ergebnisse erzielt werden sollten. Da sich die Betriebe also prinzipiell auf die vom Staat erhobenen Abgaben einstellen und von vornherein mit einer gewissen Steuerbelastung rechnen, sind es lediglich die Spitzenbelastungen, die dem Betrieb später Schwierigkeiten bereiten und zu Spannungen (vornehmlich finanzieller Art) im Wirtschaftsablauf führen. Es genügt daher auch, wenn den Betrieben ein gewisser Einfluß auf diese

Spitzenbelastung eingeräumt wird, weil schon dadurch eine elastischere Anpassung des Steuereingriffs an die besonderen Verhältnisse des Steuerzahlers ermöglicht wird.

Dabei kann es sich im einzelnen um durchaus unterschiedliche Sachverhalte handeln: Gewisse Schwierigkeiten können beispielsweise dadurch verursacht sein, daß der Betrieb die Steuer entweder nicht in dieser Höhe (Abweichung von der Steuererklärung führt zu einer unvorhergesehen hohen Abschlußzahlung; Versteuerung eines Entnahmegewinns, mit der die Steuerpflichtigen i.d.R. nicht rechnen) oder nicht zu diesem Zeitpunkt (Nachzahlungen auf Grund einer Betriebsprüfung) erwartet hat. Spannungen können aber auch darauf zurückzuführen sein, daß infolge der progressiven Einkommensteuer-Tarifgestaltung die Belastung in einem Jahr, in dem sich Erträge zufällig zusammenballen oder in dem ein besonders günstiges einmaliges Geschäft abgeschlossen wurde, besonders hoch ausfällt. Schließlich sind noch die Situationen zu erwähnen, in denen der Betrieb andere unvorhergesehene zwingend erforderliche Ausgaben (etwa für dringend notwendige Reparaturen) zurückstellen muß, um seinen Steuerpflichten nachzukommen.[146)] Vor allem ist in diesem Zusammenhang aber an die Fälle zu denken, in denen die Liquidität des Steuerpflichtigen durch den Zwang zur Schuldentilgung (nach großen Investitionen oder nach Bau eines privaten Hauses) vorübergehend stark in Anspruch genommen ist, so daß ihm die Steuerzahlung augenblicklich besonders schwerfällt.

Wenn in Fällen dieser Art mit Hilfe von Wahlrechten eine Anpassung der Besteuerung an die besonderen Belange und Interessen der besteuerten Betriebe möglich wird, so liegt darin eine wesentliche Maßnahme zu einer aktiven Abstimmung der Besteuerung auf die Wirtschaftsordnung. Die damit ausgesprochene positive Bewertung steuerlicher Wahlrechte gilt nun allerdings nicht für alle Wahlrechte gleichermaßen. Nur die häufiger auftretenden materiellen Wahlrechte passen sich einer freiheitlichen Wirtschaftsordnung an und geben Gelegenheit, den staatlichen Steuereingriff ohne allzu große Reibungen in den marktwirtschaftlichen Ablauf einzufügen. Die nur formel-

len Wahlrechte schaffen dagegen keinen echten neuen Freiheitsraum; auf sie könnte daher - auch aus der Sicht der Wirtschaftsordnung - ohne Schaden verzichtet werden. Demgegenüber sind die materiellen Wahlrechte als ein wesentlicher Beitrag zur Anpassung der Besteuerung an eine freiheitlich organisierte Wirtschafts- und Gesellschaftsordnung zu begrüßen.

Wenn die materiellen Wahlrechte im Zuge der Gewährung von Freiheit - wie an anderer Stelle ausführlich besprochen[147] - Risiken mit sich bringen, so ist das gewissermaßen der Preis, der für die Freiheit zu zahlen ist. Doch auch insoweit tragen die steuerlichen Wahlrechte nichts Neues und unserer Wirtschaftsordnung Fremdartiges in den Wirtschaftsablauf hinein. Im Gegenteil, hier zeigt sich erneut die besondere Systemadäquatheit steuerlicher Wahlrechte, denn das Risiko gehört ja gerade zu den wesentlichen Elementen einer freiheitlichen Wirtschaftsverfassung. Im Risiko verbirgt sich der Steuerungsmechanismus einer Marktwirtschaft.[148] "Während im Planwirtschaftssystem letztlich eine Behörde über Sein oder Nichtsein jedes Einzelnen entscheidet, ist es hier das Walten klar erkennbarer, unpersönlicher Preis- und Marktgesetze, die über Gewinn und Verlust, Chance und Risiko, Blüte und Untergang des einzelnen Unternehmens befinden."[149] Hier wie überall beinhaltet die Freiheit also ein Doppeltes. Sie eröffnet nicht nur eine positive Möglichkeit, sie umfaßt vielmehr zugleich auch immer die Gefahr des Mißerfolges. Das Risiko kann mithin als Mahnung gedeutet werden, die Freiheit sorgfältig zu nutzen. Das gilt auch für das Risiko steuerlicher Wahlrechte, das insbesondere verhindern soll, daß Augenblicksvorteile blind wahrgenommen werden und verkannt wird, welch ideales Mittel steuerliche Wahlrechte darstellen, um die Besteuerung dauerhaft den speziellen wirtschaftlichen Belangen des Betriebes anzupassen.

Zudem wird die Mehrzahl der steuerlichen Wahlrechte den Unternehmern zugemutet,[150] also einer Gruppe, die im Umgang mit Risiken besonders geschult ist. Im Rahmen einer Wettbewerbsordnung ist es nämlich im wesentlichen der Unternehmer, der eine Vielzahl wirtschaftlicher Risiken auf sich nimmt; er muß

das Risiko zunächst unmittelbar im Verlust auffangen; bei ihm schlägt sich aber andererseits auch die Chance im Gewinn nieder. Das heißt nicht, daß die anderen Partner des Wirtschaftsablaufs risikofrei wären; auch ihnen drohen Gefahren, etwa Arbeitslosigkeit oder Inflation. Primär sind es aber die Residualeinkommen der Unternehmer, in denen sich Chance und Risiko in meßbaren Ergebnissen als Gewinne und Verluste realisieren. Dem Entstehen von Unternehmergewinnen und -verlusten ist damit letztlich die Steuerung unserer Wirtschaft überlassen. Ganz vereinfacht läßt sich dieser Funktionszusammenhang wie folgt darstellen: Gelingt es dem Unternehmer, zukünftige kaufkräftige Nachfrage in seinen Erwartungen richtig zu antizipieren, so werden bei ihm in der Regel Gewinne entstehen, denn er wird nur solche Güter produzieren bzw. anschaffen, die er dann auch absetzen kann. Mißlingt ihm diese Vorschau dagegen, verplant er sich in seinen Dispositionen, so entstehen bei ihm ungeplante Läger; seine Waren sind unverkäuflich; er muß Verluste hinnehmen. "Der freie Unternehmer muß bereit sein, solche Umstellungs- und Anpassungsprozesse als zu seinen Funktionen gehörig zu akzeptieren",[151] denn das Entstehen von Gewinnen und Verlusten soll die Unternehmer bei voller Funktionsfähigkeit des Systems zu einer dem Bedarf entsprechenden Umstellung der Produktionsfaktoren anregen und so zum Ausgleich von Angebot und Nachfrage führen.

Angesichts der Systemnotwendigkeit schwankender Residualeinkommen wird der jährliche Steuereingriff in Form der progressiven Einkommensbesteuerung naturgemäß als besonders belastend empfunden.[152] Wenn die Wahlrechte dem Unternehmer daher die Möglichkeit geben, diese Schwankungen hinsichtlich seines steuerpflichtigen Einkommens auszugleichen, so liegt auch das auf der Linie einer Anpassung der Besteuerung an die marktwirtschaftliche Ordnung.[153]

Zusammenfassend lassen sich die materiellen Wahlrechte daher im Rahmen einer am Ideal der Freiheit orientierten Wirtschaftsordnung als ein wesentliches Instrument zur Harmonisierung von Wirtschafts- und Finanzpolitik kennzeichnen. Weder das mit

diesen Wahlrechten notwendig verknüpfte Risiko noch der Umstand, daß die Wahlrechte vor allem den Unternehmern weitgehende Möglichkeiten zu einer Einkommensregulierung bieten, vermögen dieses positive Urteil zu beeinträchtigen, da auch in diesen Tatsachen lediglich die besondere Systemadäquatheit steuerlicher Wahlrechte deutlich wird. Indem die bisher ausschließlich zentral geplante Besteuerung in gewissem Umfang einer betriebsindividuellen dezentralen Planung zugänglich gemacht wird, führen die steuerlichen Wahlrechte zu einer elastischeren Anpassung der Besteuerung an den marktwirtschaftlichen Mechanismus. Diese Elastizität ist um so größer, je weiter der Einfluß reicht, der dem Steuerpflichtigen zugebilligt wird. So ist beispielsweise derjenige Steuerpflichtige, der die Voraussetzungen, unter denen er wählen darf, selbst herbeiführen kann, in seiner Planung wesentlich freier als derjenige, der nur dann wählen darf, wenn Umstände eintreten, auf die er keinen entscheidenden Einfluß nehmen kann. Autonome Wahlrechte sind daher unter dem Blickwinkel einer dezentralen Planung der Besteuerung den bedingten Wahlrechten vorzuziehen. Ebenso bieten variable oder terminfreie Wahlrechte mehr Möglichkeiten, die Besteuerung den sich ändernden betrieblichen Belangen anzupassen, als konstante oder termingebundene Wahlrechte. Für eine Mitwirkung der besteuerten Betriebe bei der Planung ihrer Steuerbelastung kommt daher vor allem den autonomen, den variablen und den terminfreien Wahlrechten eine besondere Bedeutung zu.[154)] Diese Wahlrechte sind deshalb auch für die Durchführung der wünschenswerten Abstimmung der Finanzpolitik auf die Wirtschaftspolitik in besonderem Maße geeignet.

Gegenüber dem in der Wirtschaftsordnung gefundenen Beurteilungskriterium müssen alle bislang behandelten rechtstheoretischen Gesichtspunkte zurücktreten. Ihnen kann nur noch sekundäre Bedeutung zuerkannt werden, da das Recht im Verhältnis zur Wirtschaft immer nur die Aufgabe hat, eine Ordnung zu schaffen, in der sich die Wirtschaft dann möglichst störungsfrei entwickeln kann, denn "wenigstens das sog. 'Wirtschaftsrecht' dient wirtschaftlichen Belangen."[155)]

Mit dieser These soll den genannten Rechtsprinzipien nun al-

lerdings keineswegs jegliche Bedeutung abgesprochen und etwa behauptet werden, man könne auch eine ungerechte oder unsichere Regelung in Kauf nehmen, wenn diese nur mit den Grundsätzen unserer Wirtschaftsordnung vereinbar sei. Eine derartige Auffassung wäre grundfalsch, da sich eine freiheitliche Ordnung auf die Dauer nur dann verwirklichen läßt, wenn das Recht, das diese Ordnung sichern soll, wenigstens ein Mindestmaß an Einfachheit, an Gerechtigkeit und an Rechtssicherheit garantiert.

Die im vorigen Abschnitt behandelten Rechtspostulate behalten somit grundsätzlich ihre große Bedeutung - allerdings mit der Einschränkung, daß ihre Verwirklichung nicht zu einer Beeinträchtigung oder gar Gefährdung der angestrebten freiheitlichen Ordnung führen darf. Im Bereich der Besteuerung wird man daher nicht jede einfache, gerechte oder sichere Lösung akzeptieren können, sondern verlangen müssen, daß diese Forderungen nur insoweit und in einer solchen Form erfüllt werden, daß dadurch die Grundlagen einer freiheitlichen Wirtschaftsordnung garantiert bleiben.

Die steuerlichen Wahlrechte sind nun - wie vorstehend ausgeführt - geeignet, dieses Hauptanliegen, das im Rahmen einer Marktwirtschaft an die Gestaltung der Besteuerung zu richten ist, in idealer Weise zu erfüllen. Deswegen wird man bestrebt sein müssen, die Bedeutung und Wirksamkeit dieser Wahlrechte dadurch zu erhöhen, daß man sie möglichst eindeutig formuliert und sie so ausgestaltet, daß durch sie Gerechtigkeit und Rechtssicherheit so weit wie irgend möglich gewährleistet werden. In dem Maße nämlich, in dem diese Rechte einfacher, gerechter und sicherer werden, nimmt auch ihre Eignung zur Koordinierung der zentral geplanten Besteuerung mit den zahllosen dezentral erstellten Wirtschaftsplänen zu.

Die fast uneingeschränkt positive Beurteilung, die die materiellen Wahlrechte hier wegen ihrer Eignung zur Abstimmung der Besteuerung auf die Wirtschaftsordnung erfahren haben, läßt es gerechtfertigt erscheinen, noch mehr und noch weitergehende Wahlrechte zu fordern; ja, diese Forderung wird geradezu eine

conditio sine qua non, wenn das Ziel einer aktiven Abstimmung zwischen Finanz- und Wirtschaftspolitik auf diesem Wege wirklich erfolgreich zu Ende geführt werden soll. Wenn der Spielraum der bereits verwirklichten Wahlrechte in der Regel - wie oben dargestellt - auch ausreicht, so muß es doch als ein wesentlicher Mangel empfunden werden, daß bisher lediglich wenige besonders privilegierte Steuerpflichtige (etwa Berliner Unternehmer oder Bauherren neuer Wohnhäuser) in die Lage versetzt werden, ihre Steuerverpflichtungen zu beeinflussen, während der großen Mehrzahl der Steuerzahler eine solche Mitbestimmung vorenthalten bleibt. Aus der Sicht der Wirtschaftsordnung ist es vielmehr erforderlich, nicht nur eine Minderheit, sondern möglichst alle Steuerpflichtige zu einer Mitwirkung bei der Planung ihrer eigenen Besteuerung aufzurufen. Ausgehend von dem Postulat einer aktiven Abstimmung der Besteuerung auf die Wirtschaftsordnung muß man daher zu der Forderung gelangen, möglichst allgemeine, d.h. einen großen Kreis von Steuerzahlern betreffende Wahlrechte einzuführen,[156] eine Forderung, die im übrigen auch den Prinzipien der Gerechtigkeit entspricht.[157] Das Ziel, eine aktive Abstimmung, ist erst dann vollständig erreicht, wenn ein Steuersystem über Wahlrechte verfügt, die es jedem Steuerpflichtigen gestatten, sich durch seine Wahl an der dezentralen Planung der Besteuerung zu beteiligen.

Durch die Schaffung von möglichst allgemein gültigen Wahlrechten ließe sich aber nicht nur mehr Gerechtigkeit und ein noch harmonischeres Ineinandergreifen von Steuer- und Wirtschaftspolitik erreichen, sondern zugleich könnten bei geschickter Gestaltung und großzügiger Anwendung und Auslegung dieser Wahlrechte auch viele Streitigkeiten zwischen dem Finanzamt und dem Steuerpflichtigen vermieden werden. Während die gegenwärtigen Wahlrechte des deutschen Steuerrechts - wie ebenfalls oben ausgeführt - vor allem wegen ihres Ausnahmecharakters noch weithin mit der Vereinfachungsmaxime in Konflikt geraten, würde mit einem allgemeineren Wahlrecht schließlich auch ein wesentlicher Beitrag zur Steuervereinfachung geleistet werden.[158]

In diesem Zusammenhang sei hier an die seinerzeit in Schweden verwirklichte vollständige Abschreibungsfreiheit erinnert,[159] die es juristischen Personen in den Jahren 1938-1951 gestattete, die Anschaffungskosten ihres beweglichen Anlagevermögens nach eigenem Ermessen völlig frei innerhalb der Nutzungsdauer der angeschafften Gegenstände abzuschreiben, was natürlich auch die Möglichkeit der Vollabschreibung im Jahr der Anschaffung umfaßte. Lediglich die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz und die dadurch bedingte Rücksichtnahme auf andere betriebswirtschaftliche Interessen (Bilanz als Kreditunterlage für die Gläubiger oder Beachtung von Dividendenwünschen der Gesellschafter) setzten dieser vollständigen Freiheit praktische Schranken. Ferner sei hier noch auf die 1955 in Schweden eingeführte großzügige Bewertungsfreiheit für Vorräte[160] hingewiesen, nach deren Hauptregel bei der Lagerbewertung lediglich 40% des tatsächlichen Wertes der Vorräte, d.h. der Anschaffungskosten oder der niedrigeren Tagespreise, angesetzt zu werden brauchen.

Derartig weitgehende Wahlrechte hinsichtlich der Absetzung für Abnutzung oder der Vorratsbewertung wären - allgemein eingeführt - ohne Zweifel geeignet, die Finanzverwaltung von einer Fülle von Arbeit zu entlasten und zugleich den Verkehr zwischen der Behörde und den Pflichtigen wesentlich zu erleichtern.[161] Das wären aber nicht die einzigen Vorteile! Vor allem würde durch ein vergleichbares allgemeines Wahlrecht erreicht, daß die Pflichtigen den Zeitpunkt ihrer Steuerzahlung - in gewissen Grenzen - selbst bestimmen können, die Steuerzahlung also auf den Zeitpunkt legen können, der ihnen hierfür am günstigsten erscheint. Da einer auf diese Weise beeinflußbaren Steuer ein gut Teil ihres Zwangscharakters genommen, der verbleibende Zwang aber zumindest wesentlich weniger spürbar wäre, würde ein allgemeines Wahlrecht nach dem schwedischen Vorbild - last not least - sicherlich auch dazu beitragen, die Steuermoral günstig zu beeinflussen.

Da materielle steuerliche Wahlrechte also ein so ideales Mittel darstellen, die Besteuerung als einen zentral geplanten

Eingriff verhältnismäßig reibungslos (systemkonform) in die Mannigfaltigkeit der wirtschaftlichen Entscheidungen in einem prinzipiell marktwirtschaftlich organisierten Wirtschaftskreislauf einzufügen, sollte man ernsthaft prüfen, ob Wahlrechte weiter - wie bisher - nur in seltenen Ausnahmefällen verwendet oder nicht vielmehr möglichst allgemein eingeführt werden sollten.

Rückblick und Ausblick

- Ein Nachwort -

Die vorstehenden Überlegungen haben zu einem überraschenden Ergebnis geführt: Das, was zunächst paradox erschien, wird nun zu einem allgemeinen Postulat erhoben. Das Wahlrecht stellt sich nicht mehr als ein Fremdkörper in der Besteuerung dar, sondern als ein willkommener Beitrag zu der allseits geforderten Weiterentwicklung des Steuersystems im Einklang mit der gewollten Wirtschaftsordnung.

Im Interesse dieses Zieles bleibt nun allerdings in Deutschland noch viel zu tun übrig, wenngleich in der vorliegenden Arbeit, die mit dem 30. Juni 1964 abgeschlossen worden ist, bereits einige Dutzend Wahlrechte behandelt werden konnten. Überdenkt man nämlich rückschauend noch einmal die mannigfachen Formen, in denen steuerliche Wahlrechte bisher verwirklicht worden sind, so wird man sich kaum des Eindruckes erwehren können, daß das Stadium der Experimente bis heute kaum überwunden worden ist. In Zukunft wird daher alles darauf ankommen, das Instrument der steuerlichen Wahlrechte systematisch im Interesse einer weiteren Harmonisierung von Wirtschafts- und Steuerpolitik auszubauen und so allgemein zu verwenden, daß mögliche Nachteile, von denen in dieser Arbeit ja ausführlich die Rede war, vermieden werden.

Zweifellos könnten schon relativ wenige Wahlrechte ausreichen, die heutige Einseitigkeit der Besteuerung zu lockern und damit das Verhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Fiskus auf eine ganz neue Grundlage zu stellen. Diese Wahlrechte müßten dann allerdings allgemein anwendbar und möglichst weit gefaßt sein, denn nur derartige Wahlrechte, die zudem den Vorteil der Einfachheit besäßen, wären geeignet, die Steuerpflichtigen zu einer verantwortungsvollen Mitwirkung bei ihrer Besteuerung anzuregen.

Wenn daher hier zum Schluß ein liberales, d.h. ein möglichst allgemein anwendbares Wahlrecht mit einem relativ weiten Entscheidungsspielraum gefordert wird, so wird damit zum Aufbruch

in eine neue Ära der Besteuerung ermutigt. Daß dieser Weg nicht in ein Utopia führen wird, dafür bürgen die zitierten schwedischen Erfahrungen.

A n h a n g

Literaturverzeichnis

I. Kommentare

Berger, Emil: Der Steuerprozeß. Handbuch mit Kommentar zum Rechtsmittelverfahren. München und Berlin 1954

Blümich, Walter - Falk, Ludwig - Steinbring, Werner: Einkommensteuergesetz. 9. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1964

Herrmann, Carl - Heuer, Gerhard: Kommentar zur Einkommensteuer einschl. Lohnsteuer und Körperschaftsteuer. 10. Aufl., Köln 1950/63

Hübschmann, Walter - Hepp, Ernst - Spitaler, Armin - Wallis, H.v. - Lademann, F. - Hartung, F.: Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen. 1.-4. Aufl., Köln 1951 ff.

Kapp, Reinhard - Brockhoff, Hedin: Die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte nach § 34 EStG. 2.Aufl., München und Berlin 1958

Kühn, Rolf: Abgabenordnung. 6. Aufl., Stuttgart 1961

Kühne, Walter - Wolff, Bernhard: Die Gesetzgebung über den Lastenausgleich. Ausgabe A Ausgleichsabgaben. Stuttgart und Köln 1953 ff.

Littmann, Eberhard: Das Einkommensteuerrecht. 7. Aufl., Stuttgart 1962

Megow , Heinrich: Erbschaftsteuergesetz. 4.Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1959

Riewald, Alfred: Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz. Teil I. Berlin 1941

Troll, Max: Erbschaftsteuergesetz. München und Berlin 1959

II. Selbständige Bücher und Schriften

Aufermann, Ewald: Grundzüge betriebswirtschaftlicher Steuerlehre. 3. Aufl., Wiesbaden 1959

Brönner, Herbert: Die Besteuerung der Gesellschaften, des Gesellschafterwechsels und der Umwandlungen. 10. Aufl., Stuttgart 1962

Bühler, Ottmar:	Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Band I Allgemeines Steuerrecht. 2. Aufl.,Wiesbaden 1953 Band II Einzel-Steuerrecht. 3. Aufl., Wiesbaden 1958
- -	Steuervereinfachung. Berlin 1934
- - Strickrodt, Georg:	Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Band I Allgemeines Steuerrecht, 1. Halbband. 3. Aufl., Wiesbaden 1959
Bund der Steuerzahler:	Vereinfachung im Einkommensteuerrecht. Einzeldarstellung Nr. 42 vom April 1958
- -	Vorschläge zum Steueränderungsgesetz 1961. Einzeldarstellung Nr. 58 vom Oktober 1960
Bussmann, Karl F.:	Das betriebswirtschaftliche Risiko. Meisenheim am Glan 1955
Coing, Helmut:	Grundzüge der Rechtsphilosophie. Berlin 1950
Dubberke, Hans-Achim:	Betriebswirtschaftliche Theorie des privaten Haushalts. Berlin 1958
Erhard, Ludwig:	Deutsche Wirtschaftspolitik. Der Weg der Sozialen Marktwirtschaft. Düsseldorf-Wien, Frankfurt/Main 1962
Eucken, Walter:	Grundsätze der Wirtschaftspolitik. Hamburg 1959
Findeisen, Franz:	Unternehmung und Steuer (Steuerbetriebslehre). Stuttgart 1923
Gerloff, Wilhelm:	Die öffentliche Finanzwirtschaft. Band 1 Allgemeiner Teil. 2. Aufl., Frankfurt am Main 1948
Graf, Adolf:	Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Zürich 1950
Grass, Adolf:	Die Ehegattenbesteuerung. Herausgegeben von Conrad Böttcher. Stuttgart 1957
Grochla, Erwin:	Betrieb und Wirtschaftsordnung. Berlin 1954
Gutenberg, Erich:	Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre. 1. Band: Die Produktion. 8./9. Aufl., Berlin, Göttingen, Heidelberg 1963; 2. Band: Der Absatz. 6. Aufl., Berlin, Göttingen, Heidelberg 1963

Haller, Heinz:	Finanzpolitik. Grundlagen und Hauptprobleme. 2. Aufl., Tübingen, Zürich 1961
Harder, Ulrich:	Grundlagen der Bilanzpolitik. Wiesbaden 1962
Holtgrewe, Karl-Georg:	Der Steuerwiderstand. Berlin 1954
Junger, Martin:	Die steuerliche Planung in der Unternehmung. Dissertation. Winterthur 1958
Klösges, E.:	Die Steuerlawine. Berlin 1953
Koch, Helmut:	Betriebliche Planung. Grundlagen und Grundfragen der Unternehmungspolitik. Wiesbaden 1961
Kolms, Heinz:	Finanzwissenschaft. Band 2: Erwerbseinkünfte, Gebühren und Beiträge, Allgemeine Steuerlehre. Berlin 1960
Kortzfleisch, Gert von:	Die Grundlagen der Finanzplanung. Berlin 1957
Kuntze, Wolfram:	Signalwirkungen der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Berlin 1958
Lücke, Wolfgang:	Finanzplanung und Finanzkontrolle. Wiesbaden 1962
Mill, John Stuart:	Grundsätze der politischen Ökonomie. Deutsche Übersetzung nach der 7. Aufl. der Principles of Political Economy. 2. Band. Jena 1921
Neumark, Fritz:	Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung. Berlin 1947
Oberparleiter, Karl:	Funktionen und Risiken des Warenhandels. 2. Aufl., Wien 1955
Passow, Richard:	Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen. Band 1: Allgemeiner Teil. 3.Aufl., Leipzig, Berlin 1921
Paulsen, Andreas:	Allgemeine Volkswirtschaftslehre. Band 1: Grundlegung, Wirtschaftskreislauf. 4. Aufl., Berlin 1962
- -	Soziale Gerechtigkeit als Wertnorm der Wirtschaftsordnung. München 1948
Peter, Hans:	Einführung in die politische Ökonomie. Stuttgart und Köln 1950

Pigou, A.C. — A Study in Public Finance. Third (revised) edition. London 1951

Pohmer, Dieter: — Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Berlin 1958

Radbruch, Gustav: — Rechtsphilosophie. 5. Aufl., Stuttgart 1956

- - — Vorschule der Rechtsphilosophie. Heidelberg 1948

Recktenwald, Horst Claus: Steuerinzidenzlehre. Grundlagen und Probleme. Berlin 1958

Rieger, Wilhelm: — Einführung in die Privatwirtschaftslehre. 2. Aufl., Erlangen 1959

Röpke, Wilhelm: — Die Lehre von der Wirtschaft. 8. Aufl. Erlenbach - Zürich und Stuttgart 1958

Schmalenbach, Eugen: — Der freien Wirtschaft zum Gedächtnis. 3. Aufl., bearbeitet von Dr. Richard Bauer. Köln und Opladen 1958

- - — Kostenrechnung und Preispolitik. 8. Aufl., bearbeitet von Dr. Richard Bauer. Köln und Opladen 1963

Schmidt, Kurt: — Die Steuerprogression. Basel, Tübingen 1960

Schmölders, Günter: — Allgemeine Steuerlehre. 3. Aufl., Berlin 1958

- - — Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft. Probleme der Finanzpsychologie. Hamburg 1960

- - — Finanzpolitik. Berlin, Göttingen, Heidelberg 1955

- - — Rationalisierung und Steuersystem. Als Manuskript gedruckt. Köln 1957

Schneider, Erich: — Einführung in die Wirtschaftstheorie. 1. Teil: Theorie des Wirtschaftskreislaufs. 9. Aufl., Tübingen 1961; 2. Teil: Wirtschaftspläne und wirtschaftliches Gleichgewicht in der Verkehrswirtschaft. 8. Aufl., Tübingen 1963

Schönpflug, Fritz: — Betriebswirtschaftslehre. Methoden und Hauptströmungen. 2. Aufl. von: Das Methodenproblem in der Einzelwirtschaftslehre. Herausgegeben von Hans Seischab, Stuttgart 1954

Simon, Herman Veit: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien. 4. Aufl., Berlin 1910

Steinberg, Wilhelm: Erhöhte Absetzungen für Wohngebäude. 2. Aufl., bearbeitet von Herbert Längsfeld, Heidelberg 1960

Teske, Günter und Troll, Max: Das Jahressteuergesetz 1961. Stuttgart 1961

Thiel, Rudolf: Der neue Körperschaftsteuer-Tarif. Köln 1959

Västhagen, Nils: Das Experiment der Abschreibungsfreiheit in Schweden. Wiesbaden 1961

Vogt, Fritz Johs.: Bilanztaktik. Wahlrechte des Unternehmers beim Jahresabschluß. 4.Aufl., Heidelberg 1955; 5. Aufl., Heidelberg 1959

- - Die steuerliche Betriebsprüfung und ihre Grenzen. 4. Aufl., Köln 1958

Wackernagel, Jacob: Über die Steuergerechtigkeit. Basel 1956. Basler Universitätsreden. 38. Heft. Rektoratsrede, gehalten an der Jahresfeier der Universität Basel vom 30. November 1956

Wagner, Adolph: Finanzwissenschaft. Erster Theil. 3. Aufl., Leipzig und Heidelberg 1883

Wöhe, Günter: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Band 1. Berlin und Frankfurt a.M. 1962; Band 2, 1. Halbband. Berlin und Frankfurt a.M. 1963

III. Beiträge in Sammelwerken

Amonn, Alfred: Gerechtigkeit und Zweckmäßigkeit in der Besteuerung. In: Probleme der öffentlichen Finanzen und der Währung. Festgabe für Eugen Grossmann. Zürich 1949, S. 3 ff.

Blumenstein, Ernst: Die Rechtsordnung der öffentlichen Finanzwirtschaft. In: HdF 1. Band. 2.Aufl., Tübingen 1952, S. 99 ff.

Böhm, Franz: Die Idee des Ordo im Denken Walter Euckens.
In: ORDO 3. Band, Godesberg 1950, S. XV ff.

- - Freiheitsordnung und soziale Frage.
In: Grundsatzfragen der Wirtschaftsordnung. Ein Vortragszyklus, veranstaltet von der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Freien Universität Berlin. Sommersemester 1953. Berlin 1954, S. 71 ff.

Bühler, Ottmar: Steuerrecht (I) Grundlagen.
In: HdSw 10. Band, Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1959, S. 136 ff.

Eckhardt, Walter: Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung.
In: StbJb. 1961/62, S. 77 ff.

Eheberg; Steuer.
In: HdSt 4.Aufl., 7. Band, Jena 1926, S. 1046 ff.

Etzel, Franz: Rückblick und Ausblick.
In: StbJb. 1960/61, S. 27 ff.

Falk, Ludwig: Die Steuergesetzgebung in der öffentlichen Kritik.
In: StbJb. 1961/62, S. 27 ff.

Felix, Günther: Steuerrecht und Verwaltungsrecht.
In: Gegenwartsfragen des Steuerrechts. Festschrift für Armin Spitaler. Köln 1958, S. 135 ff.

Fettel, Johannes: Liquidität.
In: HWB 3. Aufl., Band 3, Stuttgart 1960, Sp. 3806 ff.

Fredersdorf, Hermann: Der Steuerbeamte als Mittler zwischen dem Staat und den Steuerpflichtigen.
In: StbJb. 1958/59, S. 105 ff.

Fürst, Reinmar: Die Steuern als Objekt betriebswirtschaftlicher Forschung.
In: Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze. Stuttgart 1958, S. 87 ff.

Gerloff, Wilhelm: Steuerwirtschaftslehre.
In: HdF 2.Aufl., 2. Band, Tübingen 1956, S. 239 ff.

Grochla, Erwin: Planung, betriebliche.
In: HdSw 8. Band. Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1964, S. 314 ff.

Hartmann, Alfred: Zur gegenwärtigen Finanz- und Steuerpolitik.
In: StbJb. 1956/57, S. 23 ff.

Hartz, Wilhelm: Sittlichkeit, Rechtssicherheit und Gewaltenteilung als Elemente des Rechtsstaats.
In: StbJb. 1958/59, S. 31 ff.

Hayek, F.A.: Die Ursachen der ständigen Gefährdung der Freiheit.
In: ORDO 12. Band. Düsseldorf und München 1960/61, S. 103 ff.

Heinen, Edmund: Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Disziplin der Betriebswirtschaftslehre.
In: Steuern und Unternehmungspolitik. Festschrift zum 65. Geburtstag von Ewald Aufermann. Wiesbaden 1958, S. 121 ff.

Hensel, K. Paul: Planwirtschaft.
In: HdSw 8. Band. Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1964, S. 325 ff.

Heuer, Gerhard: Streifzüge durch das geltende Einkommensteuerrecht.
In: StbJb. 1959/60, S. 327 ff.

Jaenke, Günter: Rechtssicherheit im Steuerrecht.
In: Vom Rechtsschutz im Steuerrecht. Düsseldorf 1960, S. 43 ff.

Koch, Woldemar: Steuerpolitik.
In: HdSw 10. Band. Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1959, S. 124 ff.

Kosiol, Erich: Unternehmung.
In: HWB 3. Aufl., Band 4, Stuttgart 1962, Sp. 5540 ff.

Kruse, Heinrich Wilhelm: Gesetzmäßige Verwaltung, tatbestandsmäßige Besteuerung.
In: Vom Rechtsschutz im Steuerrecht. Düsseldorf 1960, S. 93 ff.

Lotz: Steuern.
In: RGG 2. Aufl., 5. Band, Tübingen 1931, Sp. 796 ff.

Lücke, Wolfgang: Finanzplanung.
In: HdSw 3. Band. Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1961, S. 619 ff.

Mann, Fritz Karl: Die Gerechtigkeit in der Besteuerung. In: Beiträge zur Finanzwissenschaft. Band 2. Festgabe für Georg von Schanz. Tübingen 1928, S. 112 ff.

- - Zur Frage der steuerlichen Lastenverteilung. In: JNat Stat 124. Band. Jena 1926, S. 30 ff.

Marx, August: Wirtschaftsgesinnung. In: HWB 3. Aufl., Band 4, Stuttgart 1962, Sp. 6387 ff.

Meilicke, Heinz: Auf der Grenzlinie zwischen Steuerrecht und Privatrecht. In: StbJb. 1958/59, S. 341 ff.

- - Der Steuererfindungsgeist von Bund und Ländern seit Inkrafttreten des Grundgesetzes - Seine verfassungsrechtlichen Grenzen. In: Probleme des Finanz- und Steuerrechts. Festschrift für Ottmar Bühler. Köln 1954, S. 91 ff.

Meisel, Franz: Steuertechnik, neubearbeitet von Wilhelm Gerloff. In: HdF 2. Aufl., 2. Band, Tübingen 1956, S. 357 ff.

Miksch, Leonhard: Die sittliche Bedeutung der inneren Koordination. In: ORDO 3.Band. Godesberg 1950, S. 29 ff.

Neumark, Fritz: Steuer (I) Theorie der Besteuerung. In: HdSw 10. Band. Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1959, S. 93 ff.

Oberparleiter, Karl: Risiko. In: HWB 3.Aufl., Band 3, Stuttgart 1960, Sp. 4693 ff.

Paulick, Heinz: Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - Sein Inhalt und seine Grenzen. In: Probleme des Finanz- und Steuerrechts Festschrift für Ottmar Bühler. Köln 1954, S. 121 ff.

- - Grundgesetz und Besteuerung. In: StbJb. 1957/58, S. 85 ff.

Paulsen, Andreas: Der Verbrauch und die Wirtschaftsordnungen. In: JNat Stat Band 161. Stuttgart 1949, S. 90 ff.

Paulsen, Andreas: Freie Wirtschaft als Leitbild und Wirklichkeit.
In: Deutsche und Europäische Marktwirtschaft aus der Sicht von Praxis und Wissenschaft. Schriftenreihe des Deutschen Industrie- und Handelstages. Heft 47, Berlin 1957, S. 23 ff.

Pohmer, Dieter: Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Teildisziplin der Betriebswirtschaftslehre.
In: Prüfung und Besteuerung der Betriebe. Festschrift für Wilhelm Eich zu seinem 70. Geburtstag. Berlin 1959, S. 215 ff.

Recktenwald, Horst Claus: Steuerwirkungen.
In: HdSw 10. Band. Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1959, S. 182 ff.

Ritschl, Hans: Wirtschaftsordnung.
In: HdSw 44. Lieferung. Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1962, S. 189 ff.

Sandig, Curt: Methodenprobleme, betriebswirtschaftliche.
In: HWB 3.Aufl., Band 3, Stuttgart 1960, Sp. 3961 ff.

Scherpf, Peter: Entwicklung und Zukunft der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als Hilfsmittel der Unternehmungspolitik.
In: Steuern und Unternehmungspolitik. Festschrift zum 65. Geburtstag von Ewald Aufermann. Wiesbaden 1958, S. 92 ff.

Schiller, Karl: Wirtschaftspolitik.
In: HdSw 44. Lieferung. Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1962, S. 210 ff.

Schlüter, Carl: Steuerlehre, betriebswirtschaftliche.
In: HdSw 10. Band. Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1959, S. 113 ff.

Schmölders, Günter: Finanzwissenschaft.
In: HdW Band 2: Volkswirtschaft. Köln und Opladen 1959, S. 1249 ff.

- - Steuersystem und Wettbewerbsordnung.
In: ORDO 3. Band. Godesberg 1950, S. 135 ff.

Spitaler, Armin: Beiträge zur steuerrechtlichen Auslegungslehre.
In: StbJb. 1956/57, S. 105 ff.

- - Der maßvolle Gesetzesvollzug im Steuerrecht.
In: StbJb. 1961/62, S. 461 ff.

Spitaler, Armin: Rechtssicherheit, Zweckmäßigkeit und Gerechtigkeit im Steuerrecht. In: StbJb. 1957/58, S. 143 ff.

- - Wandlungen im Steuerrecht. In: StbJb. 1960/61, S. 379 ff.

Steinberg, Wilhelm: Aktuelle Fragen des Körperschaftsteuerrechts. In: StbJb. 1960/61, S. 213 ff.

Stützel, Wolfgang: Liquidität. In: HdSw 6. Band. Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1959, S. 622 ff.

Thoma, Gerhard: Appell an den 3. Bundestag. In: StbJb. 1957/58, S. 11 ff.

- - Vereinfachung der praktischen Handhabung des Steuerrechts. In: StbJb. 1956/57, S. 13 ff.

Wall, Fritz: Steuerlehre, betriebswirtschaftliche. In: HWB 3. Aufl., Band 3, Stuttgart 1960, Sp. 5140 ff.

Weisser, Gerhard: Die Überwindung des Ökonomismus in der Wirtschaftswissenschaft. In: Grundsatzfragen der Wirtschaftsordnung. Ein Vortragszyklus, veranstaltet von der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Freien Universität Berlin. Sommersemester 1953. Berlin 1954, S. 9 ff.

Wittneben, Albert: Was hat Vorrang: Rechtssicherheit oder Gleichmäßigkeit der Besteuerung? In: StbJb. 1960/61, S. 37 ff.

Zeitel, G.: Steuer und Steuerpolitik. In: RGG 3. Aufl., 6. Band, Tübingen 1962, Sp. 365 ff.

IV. Beiträge in Fachzeitschriften und Zeitungen

Åkerman, Johan: Die Zeitsymmetrie der Erfahrungen und der Erwartungen. In: Archiv für mathematische Wirtscha und Sozialforschung. Band 8, Stuttgar und Berlin 1942, S. 20 ff.

Ander, Erich und Muth, Rudolf: Probleme der Ablösung der Vermögensabgabe. In: DB 1959, S. 1321 ff.

Aufermann, E.:	Entwicklungsphasen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. In: ZfB 1954, S. 271 ff.
Berger, E.:	Fürsorgepflicht des Finanzamts gegenüber dem Steuerpflichtigen. In: NWB Fach 2, S. 943 ff.
Berger, Kurt:	Keine Begünstigung der freien Berufe? Zur Investitionshilfe in Berlin. In: Der Tagesspiegel Nr. 4235 vom 16. August 1959, S. 8
Braun, K.-H.:	Erhöhte AfA auf Wohngebäude nach § 7b EStG und Berichtigungsveranlagung. In: DB 1963, S. 712 f.
Brockhoff:	Steuerbegünstigte Nebeneinkünfte. In: NWB Fach 3, S. 2105 ff.
Brönner, H.:	Zur Option nach § 32b EStG (Wahl der Besteuerungsart). In: WP 1952, S. 148 ff.
Bühler, Ottmar:	Besteuerungsprinzipien und reale Wirtschaftsfaktoren in unserer Steuergesetzgebung. In: StW 1952, Sp. 361 ff.
- -	Rationalisierung der Gesetzesflut. In: FR 1955, S. 221 ff.
Colm, Gerhard:	Wirtschaftsverfassung, Finanzwirtschaft und Finanzwissenschaft. In: FA N.F. Band 19, S. 15 ff.
- el - :	Nachholung der 7b - Sonderabschreibungen bei Berichtigungsveranlagungen? In: DB 1957, S. 979 f.
- en - :	Zur nachträglichen Änderung von 7b - Abschreibungen. In: DB 1959, S. 304
Felix, Günther:	Strömungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. In: FR 1960, S. 513 ff.
- -	Zur Auslegungspraxis des Bundesfinanhofs. In: FR 1959, S. 363 ff.
Fischer, Curt Eduard:	Die unorganische Steuerordnung. In: FA N.F. Band 14, S. 647 ff.
- -	Steuersystem und Wirtschaftsordnung. In: ZfhF 1954, S. 133 ff.

Fürst, Reinmar: Drei Jahrzehnte betriebswirtschaftliche Steuerlehre.
In: BFuP 1949, S. 700 ff.

Gisbert, Erich: Das Tarifwahlrecht der personenbezogenen GmbH in der Praxis.
In: RGmbH 1961, S. 209 ff.

Grass, Adolf: Wandlungen im Bilanzsteuerrecht.
In: DB 1962, S. 281 ff.

Grossmann, Eugen: Das Gerechtigkeitsproblem in der Steuerpolitik.
In: Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik 1947, S. 97 ff.

Großmann, H.: Die betrieblichen Finanzpflichten.
In: ZfB 1939, S. 115 ff.

Haller, Heinz: Bemerkungen zur progressiven Besteuerung und zur steuerlichen Leistungsfähigkeit.
In: FA N.F. Band 20, S. 35 ff.

Hasenack, Wilhelm: Entwicklungsprobleme und Fragestellungen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre (steuerliche Betriebswirtschaftslehre).
In: BFuP 1953, S. 266 ff.

- - Franz Findeisen 60 Jahre alt. Ein Wegbereiter der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.
In: BFuP 1952, S. 527 ff.

Haver: Steuermoral und Besteuerungsmoral.
In: BB 1951, S. 537 ff.

Heidrich, Joachim: Steuervorteile durch Verzichte bei der Einheitsbewertung und Vermögensteuer.
In: FR 1955, S. 534 f. und Schlußwort.
In: FR 1956, S. 105 f.

Henninger, Fritz: Erhöhte Absetzungen auf Wohngebäude nach § 7b EStG.
In: NSt, Wohnungsbau, Abschreibungen, Darstellung 1

Heßdörfer, Ludwig: Der Bundesfinanzhof. Zu seinem zehnjährigen Bestehen.
In: StW 1960, Sp. 665 ff.

Heuer, Gerhard: Möglichkeiten und Grenzen einer Vereinfachung des Einkommensteuerrechts. Zum Bericht der Einkommensteuerkommission.
In: Wpg 1964, S. 377 ff.

Hoffmann, Fritz: Das umstrittene Bewertungswahlrecht. Gibt es steuerlich ein Bewertungswahlrecht außerhalb der besonderen einkommensteuerlichen Bewertungsbestimmungen, insbesondere des § 6 EStG? In: BB 1950, S. 628 ff.

- - Das Verbot der Willkür bei der Bilanzierung. In: NB 1957, S. 28 f.

- holz -: Steuernachforderung auf Grund einer Betriebsprüfung und Wiederaufleben von Bewertungswahlrechten. In: DB 1960, S. 682 f.

Jäger, Carl Hellmut: Der Körperschaftsteuertarif für personenbezogene Kapitalgesellschaften. In: DB 1959, S. 153

Käss: Die Lage des Ausgleichsfonds im Jahr 1963. In: RLA 1963, S. 17 f.

Kaiser, Hans: Ablösung der LA-Ausgleichsabgaben. Ein annehmbares Angebot? In: Wpg 1952, S. 562 ff.

Kehr, Peter: Die Anwendung des Körperschaftsteuersatzes auf Gewinne aus Gewerbebetrieb bei natürlichen Personen (§ 32b EStG). In: BlStA 1953, S. 181 f.

Kellerbach, Heinrich: Rückstellungen für Weihnachtsgratifikationen in der Steuerbilanz. In: BlStA 1962, S. 289 f.

Knoppe, Helmut: Änderung der Rechtsprechung zu Betriebsverpachtungen. In: Wpg 1964, S. 291 ff.

Koch, Woldemar: Zur Diagnose der Steuerreform. In: FA N.F. Band 15, S. 1 ff.

Kolbeck: Die Änderungen bei den Vorschriften der Siebener-Gruppe des EStG. In: DStZ (A) 1958, S. 231 ff.

Kosiol, Erich: Finanzplanung und Liquidität. In: ZfhF 1955, S. 251 ff.

Kruse, Wilhelm: Über Gewohnheitsrecht. In: StW 1959, Sp. 209 ff.

Kühn, Rolf: Der Bundesfinanzhof und die Einheit der Steuerrechtsprechung. Die gegensätzlichen Urteile zur selbständigen Nutzungsfähigkeit beweglicher Anlagegüter. In: BB 1959, S. 313 ff.

Kummer, Wolfgang:	Die freien Berufe und die Investitionshilfe für Berlin - Ein Beitrag zum § 14 BHG n.F. - In: BlStA 1960, S. 54 ff.
- -	Rechtssicherheit als Grundlage der steuerlichen Wahlrechte. Ein Beitrag zu den erhöhten Abschreibungen auf erworbene Eigentumswohnungen nach § 7b Abs. 4 EStG. In: Wpg 1961, S. 422 ff.
Lademann, Fritz:	Die neuen Tarifvorschriften für "familien- und personengebundene" Kapitalgesellschaften. In: BB 1958, S. 849 ff.
Lange, Joachim:	Änderungen der Körperschaftsteuer durch das Steueränderungsgesetz 1961. In: NWB Fach 4, S. 329 f.
Leingärtner, Wilhelm:	Die einkommensteuerliche Behandlung der Veräußerung und der Fortführung (Wiedereröffnung) verpachteter Gewerbebetriebe durch den Verpächter. In: DStR 1962/63, S. 85 ff.
Littmann, Eberhard:	Die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen unter besonderer Berücksichtigung des gewillkürten Betriebsvermögens. In: NSt, Betriebsvermögen, Abgrenzung, Darstellung 1
- -,	Gewillkürtes Betriebsvermögen. In: BB 1961, S. 1097 ff.
Maaßen, K.:	Individuelle Steuergerechtigkeit oder generalisierende Steuervereinfachung. In: FR 1959, S. 145 f.
Meier, Albert:	Sind Steuern Kosten? In: Wpg 1956, S. 217 ff.
Möllers, Alfred:	Herstellungskosten und Herstellkosten. In: Wpg 1956, S. 222 ff.
Mutén, Leif:	Steuern und Konjunktur-Erfahrungen aus Schweden. In: DStR 1962/63, S. 181 ff.
Niethammer, Georg:	Der gespaltene Körperschaftsteuersatz bei der GmbH. In: BB 1959, S. 337
Ostendorf, B.:	Ist die Abkürzung der Laufzeit der Vermögensabgabe vorteilhafter als die Ablösung? In: DB 1959, S. 357

Oswald, Franz: Frist zur Stellung von Anträgen auf Steuervergünstigung, insbesondere nach § 7b EStG. In: BlStA 1961, S. 131 f.

- - Probleme des Verlustvortrages. In: StW 1951, Sp. 339 ff.

- - Rechtssicherheit und Gesetzmäßigkeit bzw. Gleichmäßigkeit der Besteuerung. In: FR 1959, S. 518 f.

- - Zur Auslegung der Vorschriften über den Verlustvortrag. In: StW 1949, Sp. 63 ff.

Paulick, Heinz: Gleichmäßigkeit der Besteuerung. In: FR 1960, S. 591

Paulsen, Andreas: Der Staat und die Wirtschaftsfunktionen. In: FA N.F. Band 11, S. 415 ff.

Pellens, A.: Die freiwillige oder zwangsläufige Ablösung der Lastenausgleichsabgaben. In: NWB Fach 25, S. 1323 ff.

Peter, K.: Zulässige Gestaltung im Steuerrecht. In: NWB Fach 2, S. 1033 ff.

Piper, Günter: Ist die Vermögensabgabe ein billiger Kredit? In: DB 1962, S. 310 ff.

- - Verkürzung der Laufzeit der Vermögensabgabe oder Ablösung? In: DB 1959, S. 265 f.

Plückebaum: Abzug der nach § 33 ErbStG vom Jahreswert einer Rente erhobenen Erbschaftsteuer als Sonderausgabe. In: DB 1961, S. 182 f.

Plückebaum, Rudolf: Fragen der Abgrenzung zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen. In: StBp 1963, S. 265 ff. und S. 286 ff.

Pohmer, Dieter: Zur Abstimmung des Steuersystems auf die Wirtschaftsordnung. In: FA N.F. Band 15, S. 373 ff.

Rieger, Wilhelm Chr.: Zur Stellung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. In: Wpg 1962, S. 538 ff.

Ring: Die freiwillige Ablösung der Lastenausgleichsabgaben. In: RLA 1962, S. 81 ff.

Ring: Überlegungen zur Ablösung der Lastenausgleichsabgaben und zur Abkürzung der Laufzeit.
In: RLA 1959, S. 81 ff.

Scherpf, Peter: Zur Entwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre (Versuch eines einheitlichen Systems).
In: NB 1959, S. 61 ff.

Schmalenbach, Eugen: Zwei Fragen aus dem Steuerrecht des Bankiers.
In: Bank-Archiv 1927/28, S. 465 ff.

Schmidtberg, Mia: Nochmals: Steuervorteile durch Verzichte bei der Einheitsbewertung und Vermögensteuer.
In: FR 1956, S. 104 f.

Schmölders, Günter: Die Notwendigkeit der organischen Steuerreform.
In: FA N.F. Band 14, S. 21 ff.

Schüler, Manfred: Steuern und Staatsausgaben in der öffentlichen Meinung der Bundesrepublik.
In: FR 1961, S. 189 f.

Spitaler, Armin: Rechtssicherheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung.
In: FR 1960, S. 141 ff.

- - Steuerumgehung und Rechtsunsicherheit.
In: BB 1959, S. 1037 f.

Stehle, Anselm: Zum Wahlrecht personenbezogener Kapitalgesellschaften beim Körperschaftsteuerterif.
In: Wpg 1961, S. 492 ff. und S. 590

Steinberg: Die Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes und des Gewerbesteuergesetzes.
In: DStZ (A) 1961, S. 207 ff.

Sturm, H.C.M.: Ist die freiwillige Abkürzung der Laufzeit der Vermögensabgabe ein Vorteil?
In: BB 1959, S. 302 f.

Teske: Die sonstigen Änderungen des EStG durch das Steueränderungsgesetz 1960 - Steuerfreie Einnahmen, Spekulationsgeschäfte, Erhaltungsaufwand bei Gebäuden.
In: DStZ (A) 1960, S. 238 f.

Theis, J.: Auf dem Wege zur permanenten Steuerreform?
In: FR 1955, S. 33 f.

Theis, J.: Eine Lanze für das Primat der obersten Besteuerungsgrundsätze in der Steuergesetzgebung.
In: FR 1955, S. 505 f.

- - Erhöhte Absetzungen auf Wohngebäude nach § 7b EStG und Berichtigungsveranlagung.
In: DB 1959, S. 389

- - Rechtssicherheit.
In: FR 1959, S. 121 f.

van der Velde, Kurt: Die steuerliche Betriebswirtschaftslehre.
In: ZfhF 1950, S. 467 ff.

Vogt, Fritz Johs.: Termingebundene Wahlrechte.
In: StW 1956, Sp. 151 ff.

- - Wahlrechte in der Bilanz.
In: NB 1956, S. 1 ff.

Wall, Fritz: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre.
In: Wpg 1956, S. 470 ff.

Welinder, Carsten: Steuerdruck und Steuergerechtigkeit.
In: FA N.F. Band 6, S. 553 ff.

Wiese, Helmut: Die Sonderregelung für Berlin im Steueränderungsgesetz 1960.
In: NWB Fach 3, Berlin, S. 163 ff.

- - Nutzungsdauer beim privaten Hausbesitz in Berlin.
In: NWB Fach 3, Berlin, S. 225 f.

Wöhe, Günter: Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre - eine spezielle Betriebswirtschaftslehre?
In: ZfhF 1961, S. 49 ff.

Zitzlaff, Franz: Der Anschaffungspreis der GmbH-Anteile. Individueller oder durchschnittlicher Anschaffungspreis?
In: StW 1949, Sp. 863 ff.

N.N.: Steuerliche Vergünstigungen nach dem Gesetz zur Förderung der Rationalisierung im Steinkohlenbergbau.
In: DB 1963, S. 1301

V. Sonstige Quellen

Amtliches Mitteilungsblatt des Bundesausgleichsamtes: Einnahmen- und Ausgabennachweis des Ausgleichsfonds

Aufstellung des Bundesausgleichsamtes über die Ablösung der LA-Abgaben nach § 199 LAG und über die Laufzeitabkürzung der Vermögensabgabe nach § 199a LAG; vom 1.9.1952 bis 19.3.1964 gemeldete Fälle und Beträge

Bericht des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen: Organische Steuerreform. Bonn 1953

Berliner Industriebank AG. In: Die Berliner Wirtschaft 1964, S. 116 f.

Bilanz der Nordwestdeutschen Kraftwerke AG, Hamburg, per 30. September 1963; Bundesanzeiger vom 25. März 1964, S. 11 f.

Bund Deutscher Steuerbeamter: Vorschläge zur Finanz- und Steuerreform. Denkschrift. Düsseldorf, Juni 1959

Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft: Vorschläge zur Steuervereinfachung. Denkschrift vom April 1958

Eisler, Rudolf: Wörterbuch der philosophischen Begriffe. 3. Band, 4.Aufl., Berlin 1930

Erlaß des BdF vom 5. März 1962 - IV C/4 - LA 2810. In: BB 1962, S. 289

Erlaß des Berliner Senators für Finanzen vom 13. Januar 1961 - Fin III A 2 - S 2132 b - 11/60 - StZBl. Berlin 1961, S. 692

Geschäftsberichte folgender Aktiengesellschaften: AEG, Berliner Kindl, Berliner Maschinenbau, Bewag, Hotelbetriebs AG, Sarotti, Scheidemandel-Motard-Werke, Siemens & Halske, Siemens Schuckert, Spinnstofffabrik Zehlendorf, Tempelhofer Feld

Jahresbericht der Industrie- und Handelskammer zu Berlin 1963. In: Die Berliner Wirtschaft 1964, S. 313 ff.

Rundverfügung der OFD Düsseldorf vom 23. August 1962 - S 2209 A - St - 11 a. In: DB 1962, S. 1225 f.

Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1957 ff. Herausgeber: Statistisches Bundesamt/Wiesbaden. Stuttgart; ab 1959: Stuttgart und Mainz

Verhandlungen des Deutschen Bundestages.

1. Wahlperiode. Anlagen zu den Stenographischen Berichten.
   8. Teil, Bonn 1951, Drucksache 1800

2. Wahlperiode. Anlagen zu den stenographischen Berichten.
   Band 50, Bonn 1957, Drucksache 3322

3. Wahlperiode. Stenographische Berichte. Band 41, Bonn 1958;
   Band 43, Bonn 1959

3. Wahlperiode. Anlagen zu den stenographischen Berichten.
   Band 56, Bonn 1958, Drucksache 260
   Band 59, Bonn 1958, Drucksache 695
   Band 61, Bonn 1959/60, Drucksachen 949 und 1037
   Band 66, Bonn 1960, Drucksache 1659
   Band 74, Bonn 1961, Drucksachen 2706 und zu 2706

4. Wahlperiode. Stenographische Berichte. Band 50, Bonn 1962

4. Wahlperiode. Anlagen zu den stenographischen Berichten.
   Band 78, Bonn 1962, Drucksache IV/435

Verzeichnis der verwendeten Entscheidungen

I. Reichsfinanzhof

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
27. 5.1927	VI A 154/27	RStBl. 1927, S. 188
13. 6.1928	VI A 593/28	RStBl. 1928, S. 328
13.12.1928	VI A 899/28	RStBl. 1929, S. 136
2. 4.1930	VI A 514/30	RStBl. 1930, S. 313
9.12.1931	VI A 2239/30	RStBl. 1932, S. 625
17. 2.1932	VI A 1947/30	RStBl. 1932, S. 509
23..3.1932	VI A 504/32	RStBl. 1932, S. 543
14. 3.1933	VI A 136/33	RStBl. 1933, S. 634
16. 3.1933	III D 1/33	Slg., Bd. 33, S. 18
9. 5.1933	VI A 434/30	RStBl. 1933, S.999
30. 5.1933	VI A 2102/31	RStBl. 1933, S. 1010
5.12.1933	I A 508/31	RStBl. 1934, S. 479
12. 4.1934	VI A 1559/32	RStBl. 1934, S. 838
14. 8.1935	VI A 582/35	RStBl. 1935, S. 1496
15. 1.1936	VI A 651 und 652/35	RStBl. 1936, S. 530
7. 4.1936	I A 291/34	RStBl. 1936, S. 756
27. 5.1936	VI A 221/36	RStBl. 1936, S. 886
24. 3.1937	VI A 495/36	RStBl. 1937, S. 939
18.11.1937	VI 620/37	RStBl. 1938, S. 133
23.11.1937	I A 110/36	RStBl. 1938, S. 85
10. 8.1938	VI 494/38	RStBl. 1938, S. 915
14. 9.1938	VI 565/38	RStBl. 1938, S.1063
9. 4.1941	VI 115/41	RStBl. 1941, S. 570
19. 8.1942	VI 280/42	RStBl. 1942, S. 934
14. 4.1943	VI 435/42	RStBl. 1943, S. 482
14. 7.1943	VI 158/43	RStBl. 1943, S. 611

II. Oberster Finanzgerichtshof

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
16. 4.1947	VI 3/46 S	StW 1947 Nr. 6
9. 3.1948	III(IV) 26/47 S	StW 1948 Nr. 18

III. Bundesfinanzhof

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
22. 8.1951	IV 246/50 S	BStBl. 1951 III S. 181
22.11.1951	IV D 1/51 S	BStBl. 1952 III S. 6
29. 1.1952	I 103/51 U	BStBl. 1952 III S. 57
1. 4.1952	I 13/52 U	BStBl. 1952 III S. 143
17. 5.1952	I 4/52 U	BStBl. 1952 III S. 208
10. 2.1953	I 113/52 U	BStBl. 1953 III S. 102
6.10.1953	I 55/53 U	BStBl. 1953 III S. 315
15. 2.1955	I 54/54 U	BStBl. 1955 III S. 172
17. 2.1955	IV 520/53 U	BStBl. 1955 III S. 102
12. 5.1955	IV 19/55 U	BStBl. 1955 III S. 205
3.11.1955	IV 310/54	MStb 1956, S. 5
1.12.1955	IV 266/54 U	BStBl. 1956 III S. 41
9.12.1955	IV 505/53 U	BStBl. 1956 III S. 18
17. 7.1956	I 32/55 U	BStBl. 1956 III S. 268
24. 8.1956	I 73/56 U	BStBl. 1956 III S. 323
8. 2.1957	VI 132/55 U	BStBl. 1957 III S. 133
1. 3.1957	VI 6/56 U	BStBl. 1957 III S. 136
2. 4.1957	I 53/56 U	BStBl. 1957 III S. 273
7. 5. 1957	I 285/56 U	BStBl. 1957 III S. 264
26. 7.1957	VI 2/55 U	BStBl. 1957 III S. 310
3. 9.1957	I 315/56 U - IV 671/55 U	BStBl. 1957 III S. 388
6. 9.1957	VI 125/56 U	BStBl. 1957 III S. 387
31.10.1957	VI 59/55 U	BStBl. 1958 III S. 24
15.11.1957	VI 79/55 U	BStBl. 1958 III S. 103
21.11.1957	IV 206/56 U	BStBl. 1958 III S. 49
12.12.1957	IV 10/57 U	BStBl. 1958 III S. 154

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
10. 1.1958	VI 46/55 U	BStBl. 1958 III S. 74
14. 1.1958	I 159/57 U	BStBl. 1958 III S. 75
4. 2.1958	I 326/56 U	BStBl. 1958 III S. 110
14. 2.1958	VI 162/55 U	BStBl. 1958 III S. 207
20. 2.1958	IV 552, 556/54 S	BStBl. 1958 III S. 131
28. 2.1958	III 125/57 S	BStBl. 1958 III S. 191
28. 2.1958	VI 20/58 U	BStBl. 1958 III S. 196
1. 8.1958	VI 13/57 U	BStBl. 1958 III S. 390
5. 8.1958	I 70/57 U	BStBl. 1958 III S. 392
14. 8.1958	I 39/57 U	BStBl. 1958 III S. 409
19. 9.1958	VI 216/57 U	BStBl. 1959 III S. 24
17.10.1958	V 5/58 U	BStBl. 1958 III S. 475
4.11.1958	I 141/57 U	BStBl. 1959 III S. 50
20.11.1958	IV 76/57	BB 1959, S. 147
28.11.1958	VI 293/56 U	BStBl. 1959 III S. 94
16.12.1958	I 286/56 S	BStBl. 1959 III S. 77
29. 1.1959	VI 240/57 U	BStBl. 1959 III S. 154
24. 3.1959	I 205/57 U	BStBl. 1959 III S. 289
1. 9.1959	I 201/58 U	BStBl. 1959 III S. 482
22. 9.1959	I 51/59 U	BStBl. 1961 III S. 1
13. 5.1960	VI 161/59	FR 1961, S. 142
15. 7.1960	VI 10/60 S	BStBl. 1960 III S. 484
19. 7.1960	I 185/59 S	BStBl. 1960 III S. 485
22. 7.1960	VI 33/59 U	BStBl. 1960 III S. 401
28. 7.1960	IV 27/59 U	BStBl. 1960 III S. 403
21.10.1960	VI 199/60 U	BStBl. 1960 III S. 482
15.11.1960	I 189/59 U	BStBl. 1961 III S. 80
22.11.1960	I 103/60 S	BStBl. 1961 III S. 97
25.11.1960	VI 85/60 U	BStBl. 1961 III S. 76
1.12.1960	IV 305/59 U	BStBl. 1961 III S. 154
9.12.1960	VI 3/60 S	BStBl. 1961 III S. 155
3[illegible].2.1961	VI 21/60	HFR 1961 Nr. 152
17. 2.1961	VI 243/60 U	BStBl. 1961 III S. 232
22. 2.1961	II 268/58 S	BStBl. 1961 III S. 210
17. 3.1961	VI 115/60 S	BStBl. 1961 III S. 346

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
3. 8.1961	IV 239/59 S	BStBl. 1961 III S. 466
15. 9.1961	VI 261/60 U	BStBl. 1962 III S. 6
26. 9.1961	I 5/61 U	BStBl. 1961 III S. 517
19.12.1961	I 66/61 U	BStBl. 1962 III S. 64
11. 5.1962	VI 55/61 U	BStBl. 1962 III S. 310
21. 8.1962	I 248/60 U	BStBl. 1962 III S. 501
11. 1.1963	VI 20/62 S	BStBl. 1963 III S. 236
5. 7.1963	VI 270/62 U	BStBl. 1963 III S. 468
27. 7.1963	IV 17/59	StBp 1963, S. 277
13.11.1963	Gr.S. 1/63 S	BStBl. 1964 III S. 124
13.12.1963	VI 29/62 U	BStBl. 1964 III S. 185

IV. Finanzgerichte

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
Münster		
29.10.1957	I a 44/57	EFG 1958 S. 126
Verwaltungs-gericht Berlin		
20. 9.1961	VIII A 172/61	EFG 1962 S. 147
Kassel		
4. 7.1962	V 106/61	EFG 1963 S. 32
Düsseldorf		
18. 1.1963	V 14 - 16/61 F	EFG 1963 S. 401
Münster		
15. 2.1963	II b 2/62	DB 1963 S. 571
Karlsruhe		
10. 5.1963	II 32/63	EFG 1963 S. 349
Hamburg		
28. 8.1963	I 22/62	EFG 1964 S. 167
Verwaltungs-gericht Berlin		
29. 8.1963	IX A 78/62	EFG 1964 S. 160

V. Bundesverfassungsgericht

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
1. 7.1953	1 BvL 23/51	BVerfGE 2,380
19.12.1961	2 BvL 6/59	BVerfGE 13,261 BStBl. 1962 I S. 486
24. 1.1962	1 BvL 32/57	BVerfGE 13,290 BStBl. 1962 I S. 492
24. 1.1962	1 BvR 232/60	BVerfGE 13,318 BStBl. 1962 I S. 506

Verzeichnis der Abkürzungen

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abgaben DV-LA	Durchführungsverordnung über Ausgleichsabgaben nach dem Lastenausgleichsgesetz
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
a.F.	alte (frühere) Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AO	(Reichs-)Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
AusfFördG	Gesetz über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr
BB	Der Betriebs-Berater
BdF	Bundesminister der Finanzen
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BHG	Gesetz zur Förderung der Wirtschaft von Berlin (West)
BlStA	Blätter für Steuerrecht, Sozialversicherung und Arbeitsrecht
BNA	Baunotabgabe
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
DB	Der Betrieb
DMBG	D-Markbilanzgesetz
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ(A)	Deutsche Steuerzeitung - Ausgabe A -
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EntwStG	Entwicklungshilfe - Steuergesetz

ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
EStÄndG	Einkommensteuer-Änderungsgesetz
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
FA N.F.	Finanzarchiv, Neue Folge
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau, Deutsches Steuerblatt
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung
GewStG	Gewerbesteuergesetz
HdF	Handbuch der Finanzwissenschaft
HdSt	Handwörterbuch der Staatswissenschaften
HdSw	Handwörterbuch der Sozialwissenschaften
HdW	Handbuch der Wirtschaftswissenschaften
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGA	Hypothekengewinnabgabe
HGB	Handelsgesetzbuch
HWB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
JNat Stat	Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik
KGA	Kreditgewinnabgabe
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LAG	Lastenausgleichsgesetz
LFA	Landesfinanzamt
LSÖ	Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber vom 15.11.1938
LSP	Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten. Anlage zu VO PR Nr. 30/53 vom 21.11.1953
MStb	Der Steuerberater, Mitteilungsblatt
NB	Neue Betriebswirtschaft
n.F.	neue Fassung
NOB	Abgabe "Notopfer Berlin"
NSt	Neues Steuerrecht von A bis Z
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht

OFD	Oberfinanzdirektion
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
ORDO	Jahrbuch für die Ordnung der Wirtschaft und Gesellschaft
RdF	Reichsminister der Finanzen
RFH	Reichsfinanzhof
RGG	Die Religion in Geschichte und Gegenwart
RGmbH	Rundschau für GmbH
RLA	Rundschau für den Lastenausgleich
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite
Slg.	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs
Sp.	Spalte
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StbJb.	Steuerberater-Jahrbuch
StErlG	Gesetz über Steuererleichterungen und Arbeitnehmervergünstigungen in Berlin (West)
StNeuOG	Gesetz zur Neuordnung von Steuern
StW	Steuer und Wirtschaft
StZBl.Berlin	Steuer- und Zollblatt für Berlin
UmwStG	Umwandlungs-Steuergesetz
VA	Vermögensabgabe
VO	Verordnung
VOBl.	Verordnungsblatt für Berlin
VStG	Vermögensteuergesetz
WoPG	Wohnungsbau-Prämiengesetz
WoPR	Richtlinien zum Wohnungsbau-Prämiengesetz
WP	Der Wirtschaftsprüfer
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung

Anmerkungen

Anmerkungen zum I.Teil: Einleitende Betrachtungen

1) Vgl. etwa neben der rechtlichen Begriffsbestimmung im § 1 AO die Definitionen folgender Autoren:

Eheberg: Steuer. In: HdSt 4. Aufl., 7. Band, Jena 1926, S. 1046 ff. (1046),

Gerloff, Wilhelm: Die öffentliche Finanzwirtschaft. Band 1 Allgemeiner Teil, 2. Aufl., Frankfurt am Main 1948, S. 149,

Schmölders, Günter: Allgemeine Steuerlehre. 3. Aufl., Berlin 1958, S. 51,

Wagner, Adolph: Finanzwissenschaft. Erster Theil, 3. Aufl., Leipzig und Heidelberg 1883, S. 499.

2) In der Begründung seines Urteils vom 24. August 1956 - I 73/56 U - BStBl. 1956 III S. 323 führt der BFH hierzu z.B. aus: "Das Steuerrecht gehört dem öffentlichen Recht an. Es unterliegt deshalb in weit geringerem Umfange als das Privatrecht der Willensgestaltung der Steuerpflichtigen."

3) Eisler, Rudolf: Wörterbuch der philosophischen Begriffe. 3. Band, 4. Aufl., Berlin 1930, S. 449.

4) Eheberg und Wagner sprechen a.a.O. davon, daß Steuern in "einseitig bestimmter Weise und Höhe" erhoben werden.

Gerloff bringt den gleichen Sachverhalt a.a.O. dadurch zum Ausdruck, daß er von zwangsweise auferlegten Leistungen spricht, und Schmölders verwendet a.a.O. einfach die Bezeichnung "Zwangsabgabe", wobei er jedoch darauf hinweist, daß dieser Begriff nicht besagen will, "daß zur Verwirklichung der Besteuerung jeweils Zwangsmaßnahmen angewendet werden müssen, sondern nur, daß die dieser Art geforderten Leistungen weder frei charitativen noch frei verkehrswirtschaftlichen Charakters sind und demgemäß ihr Maß und ihre Art einseitig von der Zwangsgewalt der öffentlichen Körperschaft festgesetzt werden" (Gerloff, Wilhelm: a.a.O., S. 150, zitiert bei Schmölders, Günter: a.a.O., S. 50). In der rechtlichen Definition des § 1 AO ist dieses Element der Einseitigkeit ebenfalls niedergelegt, wenn es dort heißt, daß Steuern Leistungen seien, die "von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen ... allen auferlegt werden".

5) Vgl. hierzu Bühler, Ottmar: Steuerrecht (I) Grundlagen. In: HdSw 10. Band. Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1959, S. 136 ff.; ferner Bühler, Ottmar: Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Band I Allgemeines Steuerrecht. 2. Aufl., Wiesbaden 1953, S. 130 ff.; Bühler, Ottmar - Strickrodt, Georg: Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Band I Allgemeines Steuerrecht, 1. Halbband. 3. Aufl., Wiesbaden 1959, S. 213 f.

6) Nach einem Gutachten des BFH vom 22. November 1951 - IV D 1/51 S - BStBl. 1952 III S. 6 kann ein Tatbestand, der nach dem Gesetz nicht steuerpflichtig ist, selbst dadurch nicht steuerpflichtig werden, daß sich der Steuerpflichtige mit der Besteuerung (ausnahmsweise) einverstanden erklärt.

7) Vgl. hierzu Wysocki, Klaus von: Das Wesen der Beurteilungsmaßstäbe bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen. In: ZfB 1963, S. 211 ff. (213).

8) Vgl. dazu etwa Littmann, Eberhard: Das Einkommensteuerrecht. 7. Aufl., Stuttgart 1962, S. 49.

9) Urteil des OFH vom 9. März 1948 - III (IV) 26/47S - StW 1948 Nr. 18.

10) Vogt, Fritz Johs.: Termingebundene Wahlrechte. In: StW 1956, Sp. 151 ff. spricht in diesem Zusammenhang von einem "Suchrecht".

11) Urteil des BFH vom 22. August 1951 - IV 246/50 S - BStBl. 1951 III S. 181.

12) Diese Thesen sind vom BFH in seiner weiteren Rechtsprechung immer wieder bestätigt worden. Vgl. dazu etwa: Urteil des BFH vom 17. Februar 1955 - IV 520/53 U - BStBl. 1955 III S. 102, in dem Arbeitsverhältnisse zwischen Eltern und Kindern in der Landwirtschaft anerkannt werden und ausgeführt wird: "Die neue Rechtsprechung hat in verschiedenem Zusammenhang den Grundsatz herausgestellt, daß das Steuerrecht nicht die bürgerlich-rechtlichen Verhältnisse zu gestalten habe, sondern daß es grundsätzlich an die bürgerlich-rechtlichen Formen anknüpfen müsse, die die Beteiligten frei gestalten könnten, solange kein Mißbrauch vorliege". Für den Umsatzsteuer-Senat sei das Urteil des BFH vom 17. Oktober 1958 - V 5/58 U - BStBl. 1958 III S. 475 genannt, in dem es u.a. heißt: "Da sich die Vertragsteile im Streitfall an die von ihnen gewählte Rechtsform tatsächlich auch gehalten haben, muß es bei dem von der Rechtsprechung entwickelten Grundsatz verbleiben, daß es dem Stpfl. in der Regel freisteht, sein Verhalten so einzurichten, daß es zu einer möglichst geringen steuerlichen Belastung führt".

13) Kühn, Rolf: Abgabenordnung. 6. Aufl. Stuttgart 1961, S. 691.

14) Vgl. neben der bereits zitierten Entscheidung vom 22. August 1951 z.B. auch das Urteil des BFH vom 4. November 1958 - I 141/57 U - BStBl. 1959 III S. 50, in dem es um die Bedeutung der Rechtsform für die Abgrenzung der körperschaftsteuerpflichtigen und der nichtkörperschaftsteuerpflichtigen Personenvereinigungen geht und in dessen Begründung ausgeführt wird: "Der Gesetzgeber gibt dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die ihm günstig erscheinende Form zu wählen." Die Begriffe Gestaltungsrecht und Wahlrecht werden

auch von Vogt, Fritz Johs.: Bilanztaktik. 5. Aufl., Heidelberg 1959 weitgehend synonym gebraucht; vgl. z.B. S. 73. Im Teil G, S. 240 ff., der das "Gestaltungs-Wahlrecht" behandelt, wird der Terminus "Wahlrecht" jedoch als eine Art Oberbegriff verwendet.

15) Neuerdings hat der BFH dies besonders deutlich in seinem Urteil vom 11. Mai 1962 - VI 55/61 U - BStBl. 1962 III S. 310 ausgesprochen, in dem es wörtlich heißt: "Nach der fortlaufend klarer entwickelten Rechtsprechung der Einkommensteuersenate des BFH hat die steuerrechtliche Beurteilung grundsätzlich an die von den Beteiligten ernsthaft geschaffenen und durchgeführten bürgerlich-rechtlichen Formen anzuknüpfen. Die bürgerlich-rechtliche Gestaltungsfreiheit darf, wenn nicht eine steuerrechtliche Sondervorschrift eingreift, nicht dadurch beschränkt werden, daß für steuerliche Zwecke, vor allem zur Erweiterung der Steuerpflicht, bürgerlich-rechtlich wirksame Rechtsformen nicht beachtet oder umgedeutet werden."

16) Peter, K.: Zulässige Gestaltung im Steuerrecht. In: NWB. Fach 2, S. 1033 ff. (1033).

17) Peter, K.: a.a.O., S. 1033.

18) Diese deutliche Trennung von Gestaltungsmöglichkeiten und Wahlmöglichkeiten findet sich m.W. bisher nur bei Fredersdorf, Hermann: Der Steuerbeamte als Mittler zwischen dem Staat und den Steuerpflichtigen. In: StbJb. 1958/59, S. 105 ff.; hier insb. S. 115.

Anmerkungen zum II.Teil: Theoretische Betrachtungen

1) Vogt, Fritz Johs.: Termingebundene Wahlrechte. In: StW 1956, Sp. 151 ff. (151).

2) Urteil des BFH vom 25. November 1960 - VI 85/60 U - BStBl. 1961 III S. 76

3) Vgl. Wiese, Helmut: Die Sonderregelung für Berlin im Steueränderungsgesetz 1960. In: NWB Fach 3, Berlin, S. 163 ff.; hier S. 168

4) Vgl. Erlaß des Berliner Senators der Finanzen vom 13. Januar 1961 - Fin III A 2 - S 2132b - 11/60 - StZBl. Berlin 1961 S. 692

5) Es sei hier darauf hingewiesen, daß wir es bei der Unterscheidung der verschiedenen Dimensionen steuerlicher Wahlrechte auch schon mit einer derartigen Typenbildung zu tun hatten.

6) Vgl. hierzu etwa Recktenwald, Horst Claus: Steuerinzidenzlehre. Berlin 1958, S. 29 ff.

7) So das Urteil des BFH vom 19. September 1958 - VI 216/57 U - BStBl. 1959 III S. 24

8) Urteil des BFH vom 21. Oktober 1960 - VI 199/60 U - BStBl. 1960 III S. 482

9) Vgl. dazu außer dem Abschnitt "Das Element des Risikos in der Wahlentscheidung" vornehmlich die Abschnitte "Motivation steuerlicher Wahlrechte" und "Wirkungen steuerlicher Wahlrechte".

10) Vgl. zum folgenden Harder, Ulrich: Grundlagen der Bilanzpolitik. Wiesbaden 1962, der auf S. 135 ff. variable und fixe Mittel der Bilanzpolitik unterscheidet.

11) Dies ist z.B. für geringwertige Wirtschaftsgüter wichtig. Die im Laufe eines Jahres angeschafften geringwertigen Wirtschaftsgüter können teilweise voll abgesetzt werden, während der Rest im Wege der AfA auf die Nutzungsdauer verteilt wird. Der Verhaltensspielraum des Steuerpflichtigen ist dadurch - worauf Harder a.a.O. S. 235 mit Recht hinweist - erheblich ausgedehnt.

12) Vgl. zuletzt etwa Urteil des BFH vom 5. August 1958 - I 70/57 U - BStBl. 1958 III S. 392 oder Urteil des BFH vom 10. Februar 1953 - I 113/52 U - BStBl. 1953 III S. 102. Für den hier als Bewertungszusammenhang bezeichneten Grundsatz, daß ein Wechsel in der Bewertungsmethode nur dann zulässig ist, wenn sich dafür wirtschaftliche Gründe angeben lassen, werden in der Literatur unterschiedliche Bezeichnungen verwendet. So sprechen Blümich, Walter - Falk, Ludwig - Steinbring, Werner beispielsweise in der 9. Aufl. ihres Kommentars zum Einkommensteuergesetz (Band 1 Berlin und Frankfurt a.M. 1964, S. 321) von Bewertungsgleichmäßigkeit, während Littmann, Eberhard (Das Einkommensteuerrecht. 7. Aufl., Stuttgart 1962, S. 531) das gleiche Prinzip Bewertungsstetigkeit nennt.

13) Vgl. hierzu ebenfalls Harder, Ulrich: a.a.O., S. 137 f. Auch Vogt spricht in der 5. Aufl. seiner oben bereits zitierten Bilanztaktik auf S. 45 und S. 228 von termingebundenen Wahlrechten, verwendet diesen Begriff dort jedoch nicht in seiner hier gemeinten Bedeutung. Während dieser Terminus auf S. 45 im Zusammenhang mit der nachträglichen Änderung einer einmal getroffenen Wahl erscheint, kennzeichnet der gleiche Ausdruck S. 228 ein von mir als konstant bezeichnetes Wahlrecht. In seinem oben ebenfalls bereits zitierten Aufsatz "Termingebundene Wahlrechte" gebraucht Vogt diesen Ausdruck dagegen zur Kennzeichnung der auch hier damit angesprochenen zeitlichen Festlegung von Wahlrechten.

1 Vgl. etwa nur die zahlreichen Höchstwertvorschriften für die Bewertung der Aktiva; §§ 5 und 15-27 DMBG

15) Als weiteres interessantes Beispiel sei in diesem Zusammenhang noch auf die verschiedenen mit dem Stichtag der Umwandlungsbilanz verbundenen Wahlrechte des Umwandlungssteuergesetzes hingewiesen; §§ 4 und 5 UmwStG (Bewertung der übernommenen Wirtschaftsgüter und Bildung sog. steuerfreier Rücklagen).

16) Vgl. Harder, Ulrich: a.a.O., S. 138 ff.

17) Sind die Preise allerdings in dem erforderlichen Ausmaß gestiegen, steht dem Steuerpflichtigen also ein Wahlrecht zu, dann ist er insofern autonom, als er die Menge des Vorrats am Bilanzstichtag bestimmen kann.

18) Hier handelt es sich natürlich nur insoweit um ein Wahlrecht im § 6 EStG, als nicht auf Grund handelsrechtlicher Bestimmungen ein Zwang zum Herabgehen auf den niedrigeren Teilwert gegeben ist.

19) rechtlich: der Tatbestand, mit dem das Wahlrecht verbunden ist.

20) Vgl. dazu die "wirtschaftswissenschaftliche Würdigung der steuerlichen Wahlrechte" am Ende dieser Arbeit.

21) Heuer, Gerhard: Streifzüge durch das geltende Einkommensteuerrecht. In: StbJb. 1959/60, S. 327 ff. (394)

22) Eine Zusammenstellung der Antragsrechte des Einkommensteuergesetzes findet sich bei Heuer, Gerhard: a.a.O., S. 394

23) Als dritte Gruppe von Antragsrechten seien hier noch die rein verfahrensrechtlichen oder prozessualen Anträge genannt wie z.B. der Antrag auf Nachsichtgewährung (§§ 86 und 87 AO), der Antrag auf Entscheidung durch den Steuerausschuß (§ 24 Abs. 3 FVG) oder auf Anberaumung der mündlichen Verhandlung vor dem BFH (§ 272 AO), der Antrag auf gerichtliche Entscheidung in einem Steuerstrafverfahren (§ 450 AO) usw. Diese Gruppe von Antragsrechten kann in unserem Zusammenhang jedoch unberücksichtigt bleiben, da diese Anträge keine direkten materiellrechtlichen Auswirkungen besitzen.

24) Als Beispiel eines solchen Antragsrechtes, das lediglich der Ausübung eines Wahlrechtes dient, sei hier das Tarifwahlrecht der personenbezogenen Kapitalgesellschaften (§ 19 Abs.4 KStG) genannt.

25) Vgl. Urteil des OFH vom 16. April 1947 - VI 3/46 S - StW 1947 Nr. 6

26) Vgl. hierzu Kapp, Reinhard und Brockhoff, Hedin: Die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte nach § 34 EStG. 2.Aufl., München und Berlin 1958, S. 15; und Blümich, Walter - Falk, Ludwig - Steinbring, Werner: Einkommensteuergesetz 2.Band. 9. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1964, S. 1991

27) Vgl. hierzu Berger, E.: Fürsorgepflicht des Finanzamts gegenüber dem Steuerpflichtigen. In: NWB Fach 2, S. 943 ff.

28) Vgl. Berger, Emil: Der Steuerprozeß. München und Berlin 1954, S. 418

29) Vgl. zum folgenden auch die ausführliche Behandlung dieses Wahlrechtes im empirischen Teil dieser Arbeit.

30) Koch, Woldemar schreibt dazu in seinem Beitrag: "Steuerpolitik" im HdSw. 10. Band. Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1959, S. 129: "Eine dritte Spielart der Lenkungs-Methode sind die bedingten, an bestimmte Voraussetzungen gebundene Steuersenkungen und (seltener) Steuererhöhungen. Sie können als Präferenzen oder Vergünstigungen, die allerdings zuweilen Diskriminierungen sind, bezeichnet werden. Ihr Anwendungsbereich ist in der Theorie wie in der Praxis sehr weit: sie dienten als Mittel für fast unübersehbar mannigfaltige bevölkerungs-, regional-, branchen-, wohnungsbau-, marktform-, autarkie-, sozial- und konjunkturpolitische Zwecke."

31) Als Beispiel seien hier die Berliner Steuerpräferenzen erwähnt.

32) Als Beispiel sei auf die Abschreibungen nach § 7b EStG hingewiesen.

33) An dieser Stelle ist zu bemerken, daß die ursprüngliche Begünstigungsabsicht heute teilweise hinter der bloßen Absicht der Vereinfachung zurückgetreten ist; so § 6 Abs.2 EStG.

34) Meisel, Franz: Steuertechnik, neubearbeitet von Wilhelm Gerloff. In: HdF 2.Aufl., 2.Band, Tübingen 1956, S. 357 ff. (358)

35) Gesetzmäßigkeit bedeutet nach Bühler, Ottmar: Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Band I Allgemeines Steuerrecht. 2. Aufl., Wiesbaden 1953, S. 131 "daß keine Steuer anders als auf Grund einer gesetzlichen Bestimmung erhoben werden kann." Tatbestandsmäßigkeit wird dort S. 132 bestimmt als "das Prinzip, der Steuerverwaltung nicht irgendwelche Generalklauseln für die Anforderung von Steuern an die Hand zu geben, sondern die die Steuerpflicht bedingenden Umstände möglichst genau in einer Formulierung festzulegen, die wir (analog dem Strafrecht) den gesetzlichen Tatbestand nennen."

36) Das Verhältnis der steuerlichen Wahlrechte zum Gerechtigkeitspostulat kommt im Rahmen der rechtstheoretischen Überlegungen im letzten Teil dieser Arbeit noch ausführlich zur Sprache. Vgl. daher den Abschnitt: Das Postulat der Steuergerechtigkeit.

37) Vgl. Urteil des BFH vom 10. Februar 1953 - I 113/52 U - BStBl. 1953 III S. 102

38) Urteil des BFH vom 22. Juli 1960 - VI 33/59 U - BStBl. 1960 III S. 401
Ferner seien hier noch die folgenden Entscheidungen genannt, in denen der BFH sämtlich hervorgehoben hat, daß dem Wortlaut bei der Auslegung von Steuergesetzen aus Rechtssicherheitsgründen ganz besondere Bedeutung zukomme:
Urteil vom 7.Mai 1957 - I 285/56 U - BStBl.1957 III S.264
6.Sept. 1957 -VI 125/56 U - BStBl.1957 III S.387
31.Okt. 1957 -VI 59/55 U - BStBl.1958 III S. 24
14.Febr. 1958 -VI 162/55 U - BStBl.1958 III S.207
22.Febr. 1961 -II 268/58 S - BStBl.1961 III S.210

39) Urteil des BVerfG vom 19. Dezember 1961 - 2 BvL 6/59 - BStBl. 1962 I S. 486 (488)

40) So z.B. im Urteil des BFH vom 15. September 1961 - VI 261/60 U - BStBl. 1962 III S. 6, in dem es um die Berücksichtigung von im Januar 1957 nach der lex Preusker geleisteten besonderen Aufwendungen im Jahre 1956 oder 1957 geht.

41) Urteil des BFH vom 1. April 1952 - I 13/52 U - BStBl. 1952 III S. 143 betr. die Bilanzierung von Weihnachtsgratifikationen in der DM-Eröffnungsbilanz. Vgl. ferner etwa Urteil des RFH vom 13. Dezember 1928 - VI A 899/28 - RStBl. 1929, S. 136 (Verkauf von Wertpapieren durch einen buchführenden Kaufmann) und Urteil des BFH vom 5. August 1958 - I 70/57 U - BStBl. 1958 III S. 392 (Behandlung der Gewerbesteuer bei den Herstellungskosten).

42) Als Beispiele solcher Wahlrechte, die durch die Rechtsprechung nicht bestätigt wurden, seien hier genannt: Abschn.48 EStR 1953 bzw. Abschn.59 EStR 1955 betr. Nachholung von 7b-Absetzungen in späteren Jahren aus Billigkeitsgründen: aufgehoben durch das Urteil des BFH vom 8. Februar 1957 - VI 132/55 U - BStBl. 1957 III S. 133; Abschn.125 Abs.2 Satz 2 EStR 1953 betr. Verteilung von größerem Erhaltungsaufwand an Gebäuden auf einen längeren Zeitraum: aufgehoben durch das Urteil des BFH vom 28. November 1958 - VI 293/56 U - BStBl. 1959 III S. 94

43) Vogt, Fritz Johs.: Bilanztaktik. Wahlrechte des Unternehmers beim Jahresabschluß. 4.Aufl., Heidelberg 1955, S. 38

44) Bussmann, Karl F.: Das betriebswirtschaftliche Risiko. Meisenheim am Glan 1955, S. 7

45) Diese Definition Oberparleiters wird weiter unten noch genau zitiert werden (siehe Anmerkung 47).

46) Paulsen, Andreas: Allgemeine Volkswirtschaftslehre Band I. Grundlegung, Wirtschaftskreislauf. 4.Aufl., Berlin 1962, S. 134 f.

47) Oberparleiter, Karl: Risiko. In: HWB 3.Aufl., Band 3, Stuttgart 1960, Sp. 4693

48) Vgl. Oberparleiter, Karl: Funktionen und Risiken des Warenhandels. 2.Aufl., Wien 1955, S. 104 f.

49) Hübschmann, Walter - Hepp, Ernst - Spitaler, Armin: Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen. 1.-4.Aufl., Köln 1951/60. Lfg. 25. August 1957, Anmerkung 3 zu § 166 AO

50) In anderem Zusammenhang wurde oben (siehe die Unterscheidung von materiellen und formellen Wahlrechten) bereits auf die zu § 8 WoPG ergangenen Urteile des BFH vom 19. September 1958 und 21. Oktober 1960 hingewiesen, die sich mit der Frage der Abänderbarkeit einer Wahlentscheidung befassen. Ergänzend sei hier noch die Entscheidung des BFH vom 3. Februar 1961 - VI 21/60 - HFR 1961 Nr. 152 zitiert, in der noch einmal klargestellt wird, daß der Steuerpflichtige (Prämienberechtigte) an seine Wahl grundsätzlich auch dann gebunden bleibt, "wenn er sich der rechtlichen Folgen seines Antrages nicht bewußt gewesen ist und eine andere Wahl für ihn günstiger gewesen wäre."

51) Vgl. hierzu aber einige kritische Anmerkungen bei der Behandlung des § 8 WoPG im nächsten (empirischen) Teil dieser Arbeit.

52) Dabei ist lediglich zu beachten, daß der Steuerpflichtige in solchen Fällen u.U. zur Tragung der Rechtsmittelkosten verpflichtet sein kann; § 307 Abs. 3 AO.

Vgl. dazu die Ausführungen des BFH am Ende seines Urteils vom 13. Dezember 1963 - VI 29/62 U - BStBl. 1964 III S. 185

53) Vgl. Heuer, Gerhard: a.a.O., S. 397 f.

54) Urteil des BFH vom 1. März 1957 - VI 6/56 U - BStBl. 1957 III S. 136

55) Daß es sich hier tatsächlich um einen solchen allgemeinen Rechtsgrundsatz handelt, wird durch die Rechtsprechung zum gewillkürten Betriebsvermögen bestätigt. Vgl. dazu etwa die Urteile des BFH vom 15. Juli 1960 - VI 10/60 S - BStBl. 1960 III S. 484 und vom 22. November 1960 - I 103/60 S - BStBl. 1961 III S. 97, in denen ebenfalls ausgesprochen wird, daß der Steuerpflichtige seine Entscheidung "nicht willkürlich ohne zureichenden wirtschaftlichen Grund" ändern dürfe.

56) Auf die Besonderheiten, die sich aus § 4 Abs.2 EStG für die sog. gesetzlichen Bewertungswahlrechte ergeben, wird noch sogleich einzugehen sein.

57) Vgl. Steinberg, Wilhelm: Erhöhte Absetzungen für Wohngebäude. 2.Aufl. , bearbeitet von Herbert Längsfeld, Heidelberg 1960, S. 171 f.

58) Urteil des BFH vom 13. Mai 1960 - VI 161/59 - FR 1961, S. 142; vgl. dazu auch Oswald, Franz: Frist zur Stellung von Anträgen auf Steuervergünstigung, insbesondere nach § 7b EStG. In: BlStA 1961, S. 131 f.

59) Vgl. hierzu auch - el -: Nachholung der 7b-Sonderabschreibungen bei Berichtigungsveranlagungen? In: DB 1957, S. 979 f.; hinsichtlich der Besonderheiten, die sich für eine nachträgliche Änderung der 7b-Absetzungen aus dem Nachholrecht des § 7b Abs.5 EStG ergeben, vgl. die unterschiedlichen Auffassungen von Theis und Braun; Theis: Erhöhte Absetzungen auf Wohngebäude nach § 7b EStG und Berichtigungsveranlagung. In: DB 1959, S. 389; Braun, K.-H.: Erhöhte AfA auf Wohngebäude nach § 7b EStG und Berichtigungsveranlagung. In: DB 1963, S. 712 f.

60) Urteil des BFH vom 29. Januar 1952 - I 103/51 U - BStBl. 1952 III S. 57. Mit dieser Entscheidung ist der BFH von der in gleichen Fällen ablehnenden Haltung des RFH abgegangen. Vgl. dazu Urteile des RFH vom 5. Dezember 1933 - I A 508/31 - RStBl. 1934, S. 479 und vom 7. April 1936 - I A 291/34 - RStBl. 1936, S. 756

61) Diese einengende Auslegung des oben zitierten BFH-Urteils und der EStR findet sich bei - holz -: Steuernachforderung auf Grund einer Betriebsprüfung und Wiederaufleben von Bewertungswahlrechten. In: DB 1960, S. 682 f.; auch Harder, Ulrich teilt diese Auffassung, a.a.O., S. 188

62) Vgl. dazu auch noch das Urteil des BFH vom 10. Januar 1958 - VI 46/55 U - BStBl. 1958 III S.74. In dieser zu § 10a EStG 1950 ergangenen Entscheidung heißt es u.a.: "In der Regel ist der Steuerpflichtige auch bei der Ausübung ihm offenstehender Wahlmöglichkeiten an seine Erklärungen gebunden. Ihre Änderung ist insbesondere dann ausgeschlossen, wenn sie einer rechtskräftigen Veranlagung zugrunde liegen und deren Wiederaufrollung Voraussetzung für die Änderung wäre. Daß sich eine zunächst günstig erscheinende Erklärung später als ungünstig erweist, wird in der Regel kein ausreichender Grund sein, um das Finanzamt zur Wiederaufrollung des Veranlagungsverfahrens (§ 94 Abgabenordnung) zu veranlassen."

63) Ich folge hier der Terminologie Kosiols und verwende den Begriff Betrieb als Oberbegriff für (private) Haushaltungen (ursprüngliche Betriebe) und Unternehmungen (abgeleitete Betriebe). Vgl. dazu Kosiol, Erich: Unternehmung. In: HWB 3.Aufl., Band 4, Stuttgart 1962, Sp. 5540 ff.

64) Vgl. die in der Einleitung (Anmerkung 1) bereits zitierten Definitionen der Steuer.

65) Pohmer, Dieter: Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Berlin 1958, S. 85 ff.

66) Findeisen spricht in diesem Zusammenhang von einem uralten "Kampf zwischen Unternehmung und Steuer": "Seitdem Steuern erhoben werden, zeigen sich Bestrebungen beim Steuerpflichtigen, die Steuerzahlung auf ein Minimum zu beschränken." (Findeisen, Franz: Unternehmung und Steuer. Stuttgart 1923, S. 171)

67) Ich halte mich im folgenden an die von Pohmer gewählte Terminologie zur Steuerabwehr. Vgl. Pohmer, Dieter: a.a.O. S. 98 ff.

68) Hierzu gehören nicht nur die strafbaren Formen wie etwa Steuerhinterziehung und fahrlässige Steuerverkürzung, sondern auch die Steuerumgehung.

69) Vgl. den Abschnitt: Materielle Wahlrechte als Mittel der Präferenztechnik des Gesetzgebers.

70) Pohmer, Dieter schreibt dazu a.a.O., S. 144: "Die Unvernunft spielt aber wohl im größeren Umfange bei der Inanspruchnahme fragwürdiger Steuer"vergünstigungen" eine Rolle, weil hier recht häufig ohne Rücksicht auf spätere nachteilige Konsequenzen der Augenblicksvorteil blind wahrgenommen wird."

Diese mehr emotional geprägte Ausübung von Wahlrechten läßt sich in der Praxis besonders häufig bei der Inanspruchnahme von Sonder-AfA beobachten. Weiter unten wird aber zu zeigen sein, daß sich eine zeitliche Vorwegnahme von AfA-Beträgen auch durchaus rational begründen läßt. Hier ist zunächst einmal nur auf den Umstand hinzuweisen, daß in der Praxis dieser Weg oft mehr intuitiv oder emotional als auf Grund rationaler Überlegungen eingeschlagen wird.

71) Schmölders, Günter: Allgemeine Steuerlehre. 3. Aufl., Berlin 1958, S. 157

72) "Allgemein wird unter einem Aktionsparameter einer Wirtschaftseinheit eine in ihren Wirtschaftsplan eingehende Größe verstanden, welche die Wirtschaftseinheit nach eigenem Ermessen festsetzen (fixieren) kann." (Schneider, Erich: Einführung in die Wirtschaftstheorie 2. Teil, 8. Aufl., Tübingen 1963, S. 61)

73) Fettel, Johannes: Liquidität. In: HWB 3.Aufl., Band 3, Stuttgart 1960, Sp. 3806 ff. (3806)

74) Stützel, Wolfgang: Liquidität. In: HdSw Band 6, Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1959, S. 622 ff. (625)

75) Kortzfleisch, Gert von: Die Grundlagen der Finanzplanung. Berlin 1957, S. 32

76) Stützel, Wolfgang: a.a.O., S. 625

77) Vgl. Aufermann, Ewald: Grundzüge betriebswirtschaftlicher Steuerlehre. 3.Aufl., Wiesbaden 1959, S. 131

78) Kortzfleisch, Gert von: a.a.O., S. 198

79) Hierzu sei an die in diesem Zusammenhang bei Aufermann, Ewald a.a.O., S. 132 f. besprochenen Möglichkeiten der Stundung (§ 127 AO) des Zahlungsaufschubs (§ 129 AO) und des Erlasses (§ 131 AO) hingewiesen, ferner auf die von Kortzfleisch, Gert von a.a.O., S. 204 erwähnte Möglichkeit der Anpassung der Vorauszahlungen an das voraussichtliche Ergebnis (§ 35 EStG, § 20 KStG, § 19 GewStG).

80) Aufermann, Ewald: a.a.O., S. 133 f.

81) Wöhe, Günter: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Band 1 Berlin und Frankfurt a.M. 1962, S. 369

82) Rieger, Wilhelm: Einführung in die Privatwirtschaftslehre. 2. Aufl., Erlangen 1959, S. 330

83) Stützel, Wolfgang: a.a.O., S. 625

84) Als Beispiel mag hier der gespaltene Körperschaftsteuertarif des § 19 KStG genannt werden, obwohl es sich bei dem dort vorgesehenen begünstigten Steuersatz für Gewinnausschüttungen nicht um ein Wahlrecht, sondern um eine Steuerpräferenz handelt. Für diese gilt aber prinzipiell dasselbe. Seit Einführung des besonderen Satzes für Ausschüttungen im Jahre 1953 ist die Tarifspaltung bereits dreimal gesetzlich geändert worden, wobei das Verhältnis von Normal- und Ausschüttungssatz jeweils in unterschiedlicher Richtung verändert worden ist. Dieses Verhältnis betrug nacheinander ab 1953 2:1; ab 1955 1,5:1; ab 1958 3,4:1 und für personenbezogene Kapitalgesellschaften mit einem Einkommen über DM 50.000,- 1,8:1. Seit 1961 können die letztgenannten Pflichtigen zudem zwischen den beiden Tarifen wählen.

85) Wie bereits früher ausgeführt, enthalten die genannten Vorschriften mehrere Wahlrechte. Nach § 16 BHG 1962 hat der Steuerpflichtige nicht nur zu entscheiden, ob er von der 75%igen Sonderabsetzung Gebrauch machen will, sondern auch, wann er dies innerhalb des dreijährigen Begünstigungszeitraumes tun will. Hier geht es zunächst nur um die erste Entscheidung. Ähnlich auch § 7b EStG durch das im Abs.5 vorgesehene Recht, unterlassene Sonderabsetzungen in beschränktem Umfange nachzuholen.

86) In diesem Zusammenhang braucht nur daran erinnert zu werden, daß die Finanzverwaltung bisher bei der Bemessung der AfA von Gebäuden teilweise sogar von einer normalen

Nutzungsdauer von über 100 Jahren ausgegangen ist! Vgl. etwa Wiese, Helmut: Nutzungsdauer beim privaten Hausbesitz in Berlin. In: NWB Fach 3, Berlin, S. 225 f. und die dort zitierte Anweisung des LFA Berlin vom Mai 1960. In solchen Fällen führt die Vorwegnahme zukünftiger Absetzungen - etwa durch die Anwendung des § 7b EStG - zu einer echten Steuererleichterung, denn "on the long run we are all dead." Eine mögliche Mehrbelastung in 100 oder mehr Jahren ist für die heutige Entscheidung völlig irrelevant.

87) Vgl. etwa Aufermann, Ewald: a.a.O., S. 133 f. und Wöhe, Günter: a.a.O., S. 360, S. 362, S. 369

88) Das hier vorliegende psychologische Phänomen erinnert an den Hinweis Böhm-Bawerks, daß zukünftige Bedürfnisse im Vergleich mit der Gegenwart regelmäßig unterschätzt werden.

89) Es ist daher nur sehr bedingt richtig, wenn man in diesem Zusammenhang von einer Steuerstundung spricht; der Sachverhalt wird besser als Steuertausch gekennzeichnet.

90) Recktenwald, Horst Claus: a.a.O., S. 30

91) Vgl. dazu Kuntze, Wolfram: Signalwirkungen der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Berlin 1958 und Schmölders, Günter: a.a.O., S. 105

92) Vgl. Pigou, A.C.: A Study in Public Finance. Third (revised) edition, London 1951, S. 55 ff.

93) Schmölders, Günter: Finanzpolitik. Berlin, Göttingen, Heidelberg 1955, S. 223

94) Schmölders, Günter: Finanzpolitik, a.a.O., S. 223

95) Eine ausführliche Darstellung dieser Nebenpflichten findet sich bei Großmann, H.: Die betrieblichen Finanzpflichten. In: ZfB 1939, S. 115 ff.; vgl. ferner Klösges, E.: Die Steuerlawine. Berlin 1953, S. 42 ff. - In diesem Zusammenhang sei auch auf das Urteil des BFH vom 5. Juli 1963 - VI 270/62 U - BStBl.1963 III S. 468 aufmerksam gemacht, in dem sich der erkennende Senat mit der verfassungsrechtlichen Prüfung dieser Nebenpflichten zu beschäftigen hatte. In der Begründung dieser Entscheidung heißt es u.a.: "Die modernen Formen der Steuererhebung setzen in weitem Umfang die Mitwirkung der betroffenen Staatsbürger als Steuerpflichtige durch Aufzeichnungen, Erklärungen, Auskünfte usw. voraus. Solche Mitwirkungspflichten bei der Besteuerung werden durch Art.12 Abs.2 GG nicht ausgeschlossen."

96) Pohmer, Dieter bezeichnet die unentgeltlichen Realleistungen der Betriebe an den Staat a.a.O., S. 91 als "Gratisdienste der Betriebe" und nennt als deren praktisch be-

deutendsten die betrieblichen Finanzpflichten. - In dem bereits zitierten Urteil des BFH vom 5. Juli 1963 - VI 270/62 U - wird auch die Unentgeltlichkeit dieser Leistungen, insbesondere der Steuererhebungspflichten der Arbeitgeber behandelt und als verfassungsrechtlich unbedenklich erklärt mit der Begründung, ein Gesetz könne "bei der Durchführung der zur Wahrung des Allgemeinwohls unentbehrlichen Besteuerung verlangen, daß die Bürger in dem allgemein üblichen, herkömmlichen und notwendigen Umfang bei der Steuererhebung in eigenen und fremden Angelegenheiten ohne besondere Vergütung mitwirken".

97) Vgl. den Abschnitt: Formelle Wahlrechte als Mittel der gesetzlichen Tatbestandsabgrenzung.

98) Gibt der Pflichtige nämlich keine Erklärung ab, so gilt regelmäßig eine bestimmte Alternative kraft Gesetzes als gewählt. Damit liegt dann aber auch in der Nichtabgabe einer Erklärung effektiv eine Entscheidung für eine bestimmte Möglichkeit.

99) Man denke nur an das Körperschaftsteuer-Tarifwahlrecht für personenbezogene Kapitalgesellschaften (§ 19 Abs.4 KStG) oder an die Einkommensteuer-Veranlagungswahlrechte für Ehegatten nach der Übergangsregelung des EStG 1957 .

100) Klösges, E.: a.a.O., S. 43

101) Vgl. Pohmer, Dieter: a.a.O., S. 91 f.

Anmerkungen zum III. Teil: Empirische Betrachtungen

1) Neben der Schaffung neuer Wahlrechte besteht die Hauptbedeutung der Rechtsprechung allerdings in der Auslegung und Überprüfung der bereits praktizierten Wahlrechte.

1a) Die Darstellung berücksichtigt den Stand der Gesetzgebung und Rechtsprechung vom 30. Juni 1964.

2) So Oswald: Zur Auslegung der Vorschriften über den Verlustvortrag. In: StW 1949, Sp.63 ff.; und Oswald, Franz: Probleme des Verlustvortrages. In: StW 1951, Sp. 339 ff.

3) Urteil des RFH vom 9. April 1941 - VI 115/41 - RStBl. 1941, S. 570
Urteil des BFH vom 1. Dezember 1955 - IV 266/54 U - BStBl. 1956 III S. 41
Urteil des BFH vom 17. Februar 1961 - VI 243/60 U - BStBl. 1961 III S. 232
Vgl. ferner auch das Urteil des BFH vom 15. November 1960 - I 189/59 U - BStBl. 1961 III S. 80

4) Vgl. Brockhoff: Steuerbegünstigte Nebeneinkünfte. In: NWB Fach 3, S. 2105. Ein entsprechender Hinweis findet sich auch bei Blümich, Walter - Falk, Ludwig - Steinbring, Werner: Einkommensteuergesetz Band 2. 9. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1964, S. 2014. - Außerdem weist Brockhoff auf S. 2106 auf das einem freien Erfinder eingeräumte Wahlrecht zwischen der Steuerbegünstigung nach § 34 Abs.4 EStG und nach der Verordnung über die einkommensteuerliche Behandlung der freien Erfinder vom 30. Mai 1951 hin. Siehe dazu § 4 Ziff.3 letzter Satz dieser VO.

5) Vgl. z.B. Blümich, Walter - Falk, Ludwig - Steinbring, Werner: a.a.O., S. 1357

6) So zuletzt in den EStR 1960 Abschn. 148 Abs.4

7) Urteil des BFH vom 3. August 1961 - IV 239/59 S - BStBl. 1961 III S. 466

8) Eine getrennte Veranlagung bietet den Eheleuten allenfalls die Möglichkeit, sich gegenseitig keinen Einblick in die eigenen Einkommensverhältnisse zu gewähren. Da ein solches Versteckspielen jedoch nur in wenigen Ehen vorkommen dürfte und außerdem mit einer erheblichen steuerlichen Mehrbelastung erkauft werden muß, dürfte diesem Motiv für eine getrennte Veranlagung keine allzu große Bedeutung zukommen.

9) Verhandlungen des Deutschen Bundestages. 3.Wahlperiode. Stenographische Berichte Band 41. Bonn 1958, S. 1770; vgl. hierzu ferner S. 1810 f. (Umdruck 64) und Anlagen zu den stenographischen Berichten Band 56. Bonn 1958, Drucksache Nr. 260

10) Die erst ab 1. Januar 1965 geltende Neufassung des § 7b EStG (Gesetz zur Neuregelung der Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden vom 16. Juni 1964) ist in dieser Arbeit noch nicht berücksichtigt worden, zumal in Berlin (West) die alte Fassung weiterhin anwendbar bleibt (§ 53 Abs.3 EStG).

11) Durch das EStÄndG vom 29. April 1950 wurden zunächst auch Zu-, Aus- und Umbauten begünstigt. Im Zuge der Kleinen Steuerreform vom 24. Juni 1953 wurde der zur Abgrenzung des zu Wohnzwecken bestimmten Gebäudeteils dienende Satz von 80% auf 66 2/3% herabgesetzt und die Vergünstigung gleichzeitig auf Kleinsiedlungen, Eigentumswohnungen etc. ausgedehnt. Das StNeuOG vom 16. Dezember 1954 erweiterte den begünstigten Personenkreis dann dahin, daß auch die Ersterwerber von Kleinsiedlungen, Eigentumswohnungen etc. die erhöhten Absetzungen nach § 7b EStG in Anspruch nehmen konnten. Durch das StÄndG 1958 wurde schließlich im Abs.5 ein beschränktes Nachholrecht für nicht voll ausgeschöpfte Absetzungsmöglichkeiten gesetzlich verankert,

gleichzeitig aber die Beschränkung der erhöhten AfA für Ein- und Zweifamilienhäuser auf DM 120.000,- Herstellungskosten eingeführt. Die letzte Änderung des § 7b EStG durch das StÄndG 1960 diente der konjunkturell erwünschten Einschränkung der Bautätigkeit und brachte eine geringfügige Senkung der AfA-Sätze sowie einige andere kleine Erschwerungen.

12) Zahlen entnommen aus: Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1961, S. 446

13) Wegen dieser besonderen Bedeutung des § 7b EStG werden die dort fixierten Wahlrechte im Rahmen dieser Arbeit auch besonders häufig als Beispiel verwendet.

14) Vgl. den Abschnitt: Kombination steuerlicher Wahlrechte.

15) Diese klare Fassung erhielt der § 7b EStG erst durch das Steueränderungsgesetz 1960 vom 30. Juli 1960. Zuvor fand sich die entsprechende Regelung im § 15 Abs.1 EStDV 1958, der insoweit vom Wortlaut des Gesetzes abwich.

16) Eine entsprechende Regelung fand sich früher in den EStR (letztmalig in den EStR 1960 Abschn.157 Abs.2). Diese hatte der BFH jedoch mit Urteil vom 28. November 1958 - VI 293/56 U - BStBl. 1959 III S. 94 als mit dem Gesetz nicht vereinbar erklärt.

17) Vgl. hierzu: Verhandlungen des Deutschen Bundestages. 3. Wahlperiode. Stenographische Berichte Band 43. Bonn 1959, S. 3574 und Anlagen zu den stenographischen Berichten Band 61. Bonn 1959/60, Drucksache Nr. 949: Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses vom 18. März 1959

18) Diese Zahlen ergeben sich durch Abzug der 30%igen Steuerpräferenz von dem Spitzensteuersatz, der gegenwärtig 53% beträgt. Bis 1961 betrug die Präferenz lediglich 20%: Die Einkommensteuer-Ersparnis belief sich dann bei einem Maximalsatz von 42,4% sogar auf DM 318,- oder 31,8% des Kapitals. Für 1962 lauten die gleichen Zahlen bei 25% Steuerpräferenz DM 298,- = 29,8%. Für einen Steuerpflichtigen, für den die Steuerpräferenzen nicht zur Anwendung kommen, sind die Vorteile der 75%igen Abschreibung entsprechend noch größer. Dazu kommt jeweils die Einsparung bei der Gewerbesteuer. Für nicht personenbezogene Kapitalgesellschaften schwankt die Einsparungsmöglichkeit bei der Körperschaftsteuer zwischen 38,25% (Bundestarif: Steuersatz 51%) und 28,2% (Berliner Tarif: Steuersatz 37,6%).

19) Außerdem sei hier auch auf eine interessante Mitteilung der Berliner Industriebank AG hingewiesen, derzufolge dieses Institut die Erfahrung gemacht hat, daß die seit 1959 zugestandene Sonderabschreibung gemäß § 16 BHG 1962 von

75% seiner Kunden ausgenutzt worden ist. Für die Zukunft erwartet die Bank sogar noch eine weitere Zunahme dieser Quote. (Vgl. Die Berliner Wirtschaft 1964, S. 116)

20) So berichten etwa AEG, Berliner Kindl, Berliner Maschinenbau, Borsig, DeTeWe, Eternit, Loewe Opta, Orenstein-Koppel und Lübecker Maschinenbau, Sarotti, Scheidemandel-Motard-Werke, Siemens & Halske und Siemens Schuckert sowie Schultheiss entweder von einer vollständigen oder von einer sehr weitgehenden Ausnutzung der gebotenen Abschreibungsmöglichkeit. Vorsichtigere Formulierungen, die auf eine nicht so radikale Anwendung des BHG hindeuten, finden sich etwa bei der Bewag und der Hotelbetriebs AG.

21) So z.B. die Spinnstofffabrik Zehlendorf bereits ab 1959 oder Tempelhofer Feld 1959/60

22) Siehe dazu etwa die Geschäftsberichte der Berliner Maschinenbau AG für 1960 und der DeTeWe für 1959 bis 1961

23) So z.B. in der Bilanz der Berliner Maschinenbau AG per 31. Dezember 1959, der DeTeWe per 31. Dezember 1959, 60 und 61, sowie der Eternit AG per 31. Dezember 1960

24) Das jüngste Wahlrecht dieser Art findet sich übrigens im § 30 des Gesetzes zur Förderung der Rationalisierung im Steinkohlenbergbau vom 29. Juli 1963 (BGBl. I S. 549). Die Bildung "steuerfreier" Rücklagen soll dort dazu dienen, stille Reserven, die bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens aufgedeckt werden, nicht sofort steuerlich zu erfassen, sondern diese auf neue Bergbauanlagen zu übertragen. Von der so erleichterten Modernisierung erhofft man sich eine Verbesserung der Wettbewerbslage des deutschen Steinkohlenbergbaus.

25) Wöhe, Günter: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Band 1. Berlin und Frankfurt a.M. 1962, S. 356

26) Es sei dabei jedoch auf eine interessante Besonderheit der steuerfreien Rücklage nach § 34d EStG bzw. § 1 Abs.1 Ziff.2 EntwStG hingewiesen. Nach § 9a VStG bzw. § 5 Abs.3 EntwStG ist die in der Steuerbilanz gebildete Rücklage nämlich auch bei der Ermittlung des Einheitswertes des gewerblichen Betriebes in gleicher Höhe abzugsfähig. Vgl. ferner §§ 7a und 12a GewStG für die Gewerbesteuer. Die auf Grund dieser besonderen Regelung bei der Vermögen- und Gewerbekapitalsteuer zu erlangenden endgültigen Steuervorteile vergrößern den Anreiz zur Inanspruchnahme dieses Privilegs nicht unerheblich.

27) In seinem Urteil vom 15. Februar 1955 - I 54/54 U - BStBl. 1955 III S. 172 hat der BFH Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen ausnahmsweise für den Fall zugelassen,

daß es sich um unaufschiebbare umfangreiche Erhaltungsarbeiten handelt, mit deren sofortiger Inangriffnahme gerechnet werden kann. Dabei erachtet der BFH eine Rückstellung dann noch für zulässig, wenn die Instandsetzungsarbeiten innerhalb von 3 Monaten nach dem Bilanzstichtag tatsächlich durchgeführt werden.

28) Hier sei nur erinnert an die Förderung der Kapitalhingabe nach Berlin durch die §§ 18 und 19 BHG 1962, die Privilegien für die Arbeitsaufnahme in Berlin in den §§ 5, 5a und 6 StErlG und schließlich an die Begünstigung von Anlageinvestitionen in Berlin durch die §§ 16 und 21 BHG 1962. Insbesondere neben den durch die 75%ige Abschreibung schon bisher privilegierten Investitionen in Anlagegütern sollte nun die Investierung im Umlaufvermögen ebenfalls steuerlich prämiiert werden.

29) Vgl. dazu Bundestagsdrucksache Nr. IV/435: Verhandlungen des Deutschen Bundestages. 4.Wahlperiode. Anlagen zu den stenographischen Berichten Band 78. Bonn 1962

30) Vgl. dagegen die oben zitierte andersartige Fassung des § 3 AusfFördG oder des § 34d EStG

31) Die Industrie- und Handelskammer zu Berlin hat allerdings bereits vorgeschlagen, den Auflösungsbeginn um 5 Jahre hinauszuschieben. (Vgl. den Jahresbericht der Industrie- und Handelskammer zu Berlin 1963. In: Die Berliner Wirtschaft 1964, S. 313 ff. - 318 -). Da dieser Vorschlag gute Aussichten hat, vom Gesetzgeber verwirklicht zu werden, kann man bereits heute davon ausgehen, daß die Nachversteuerung erst ab 1971 zu erfolgen braucht, wodurch diese Rücklage wesentlich aufgewertet wird.

32) Für viele sei hier lediglich der Geschäftsbericht der Siemens & Halske AG für das Geschäftsjahr 1961/62 (30.9. 62) zitiert.
Nach den von der Berliner Industrie- und Handelskammer in ihrem Jahresbericht 1963 (a.a.O., S. 320) gemachten Angaben erreichen die durch diese Rücklage verursachten Steuerausfälle allerdings nach den bisher vorliegenden vorläufigen Zahlen noch nicht die ursprünglich veranschlagte Höhe von 70 Mill. DM pro Jahr. Die Gründe dafür können aber so mannigfacher Art sein, daß daraus nicht ohne weiteres geschlossen werden kann, die Berliner Unternehmen hätten auf die Rücklagenbildung verzichtet; insbesondere ist die Möglichkeit zu berücksichtigen, daß die Vorräte der Berliner Unternehmen seinerzeit zu hoch geschätzt wurden.

33) Daneben kann das Wahlrecht des § 8 WoPG nur noch in wenigen Übergangsfällen für Aufwendungen auf Grund von Wohnbausparverträgen und Verträgen mit Wohnungs- und Siedlungsunternehmen ausgeübt werden.

34) Dieselben unbefriedigenden Ergebnisse ergeben sich im übrigen auch bei allen anderen bisher behandelten Privilegien, weil auch dort je nach der Höhe des Einkommens unterschiedliche Vergünstigungen gewährt werden. Daß Präferenzen auch in eine andere (gerechtere) Form gekleidet werden können, das hat der Gesetzgeber neuerdings mit der Schaffung der §§ 18 und 19 BHG 1962 bewiesen.

35) Vgl. Koch, Woldemar: Steuerpolitik. In: HdSw 10. Band. Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1959, S. 124 ff.

36) Vgl. Abschn. 26 Abs.3 letzter Satz WoPR

37) Neumark, Fritz: Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung. Bern 1947, S. 48

38) Haller, Heinz: Bemerkungen zur progressiven Besteuerung und zur steuerlichen Leistungsfähigkeit. In: FA N.F. Band 20, S. 35 ff. (55)

39) Mill, John Stuart: Grundsätze der politischen Ökonomie. Deutsche Übersetzung nach der 7.Aufl. der Principles of Political Economy. 2.Band. Jena 1921, S. 484

40) Dubberke, Hans-Achim: Betriebswirtschaftliche Theorie des privaten Haushalts. Berlin 1958, S. 179

41) Vgl. Abschnitt 26 Abs.2 WoPR

42) So auch das Urteil des BFH vom 19. September 1958 - VI 216/57 U - BStBl. 1959 III S. 24

43) Vgl. die Anmerkungen 81 und 82

44) Vgl. Urteil des RFH vom 14. August 1935 - VI A 582/35 - RStBl. 1935, S. 1496 und Urteil des BFH vom 15. November 1957 - VI 79/55 U - BStBl. 1958 III S. 103
Vgl. ferner zur heutigen Rechtslage Plückebaum: Abzug der nach § 33 ErbStG vom Jahreswert einer Rente erhobenen Erbschaftsteuer als Sonderausgabe. In: DB 1961, S. 182 f.

45) Vgl. hierzu aber auch das noch nicht rechtskräftige Urteil des FG Hamburg vom 28. August 1963 - I 22/62 - EFG 1964 S. 167. Entgegen der von Plückebaum a.a.O. vertretenen Auffassung ist dort entschieden worden, daß auf Grund der Neuregelung der Rentenbesteuerung ab 1.1.1955 nur noch die auf den einkommensteuerpflichtigen Ertragsanteil entfallende Erbschaftsteuer als Sonderausgabe abzugsfähig sei, da heute nur noch hinsichtlich dieses Teils der Rente eine Doppelbelastung vorläge.

46) Der heute überwiegend vertretenen Auffassung folgend werden die LA-Abgaben hier als echte Steuern angesehen; vgl. etwa Kühne, Walter - Wolff, Bernhard: Die Gesetzgebung über den Lastenausgleich. Ausgabe A Ausgleichsabgaben.

Stuttgart und Köln 1953 ff., § 203 Anmerkung 1, S. 553 f.; Meilicke, Heinz: Der Steuererfindungsgeist von Bund und Ländern seit Inkrafttreten des Grundgesetzes - Seine verfassungsrechtlichen Grenzen. In: Probleme des Finanz- und Steuerrechts. Festschrift für Ottmar Bühler. Köln 1954, S. 91 ff. (100 ff.); Pohmer, Dieter: Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Berlin 1958, S. 87. Gelegentlich ist der Steuercharakter der LA-Abgaben jedoch auch bezweifelt worden, weil der Ertrag dieser Abgaben statt dem allgemeinen Haushalt einem Sondervermögen zufließt, so z.B. von Bühler, der für diese Abgaben den Ausdruck "Neunzehntelsteuern" vorgeschlagen hat (vgl. Bühler, Ottmar: Steuerrecht. Grundriß in zwei Bänden. Band II Einzel-Steuerrecht. 3.Aufl., Wiesbaden 1958, S. 224). Diese Argumentation ist jedoch insofern wenig überzeugend, als es nach einem Gutachten des RFH vom 16. März 1933 - III D 1/33 - Slg., Bd. 33, S. 18 keineswegs zu den Begriffsmerkmalen einer Steuer i.S. des § 1 AO gehört, daß ihr Aufkommen bei dem erhebenden öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen verbleibt. Mit dem Begriffsmerkmal, daß Steuern "zur Erzielung von Einkünften" auferlegt sein müssen, sollten die Steuern vielmehr lediglich "gegen solche Geldleistungen abgegrenzt werden, die anderen Zwecken als der Geldbeschaffung dienen; z.B. Geldstrafen" (S. 22).

47) Vgl. die 4.Verordnung zur Änderung der 1.Abgaben DV-LA vom 15. November 1963 (BGBl. I S. 794)

48) In der Begründung zum Entwurf eines Gesetzes über einen Allgemeinen Lastenausgleich heißt es dazu in der Anlage 1b zur Bundestagsdrucksache Nr. 1800, S. 18: "Zwingende volkswirtschaftliche Überlegungen führen zu der Erkenntnis, daß Abgabeschulden in dieser Höhe nicht sofort fälliggestellt werden können, sondern daß ihre Abtragung auf einen langen Zeitraum verteilt werden muß." Verhandlungen des Deutschen Bundestages. I.Wahlperiode 1949. Anlagen zu den Stenographischen Berichten. 8.Teil. Bonn 1951

49) Hierzu wird in der oben bereits zitierten Bundestagsdrucksache Nr. 1800 auf S. 28 ausgeführt, daß es im Interesse einer wirksamen Hilfe an die Geschädigten entscheidend darauf ankomme, gerade in den ersten Jahren ein möglichst hohes Aufkommen an Ausgleichsleistungen zu erzielen. Ein gesetzlicher Zwang für alle Abgabepflichtigen, die Abgaben sofort voll in bar zu entrichten, würde aber für die gesamte Wirtschaft äußerst schädliche Folgen haben. Wörtlich heißt es dann: "Um zu dem gewünschten Ziel zu gelangen, ist daher nur der Weg der Freiwilligkeit möglich. Die Kreise, deren Liquidität ihnen an sich gestatten würde, höhere Zahlungen als die im Gesetz geforderten zu entrichten, müssen also hierzu durch Vergünstigungen angeregt werden."

50) Der durch das Gesetz über die Verlängerung der Baunotabgabe vom 15. Dezember 1950 (VOBl. I S. 559) geschaffene

BNA-Verpflichtungsbetrag konnte zunächst bis zum 31.12. 1952 mit 35% oder bis zum 30.9.1953 mit 40% seines Nennbetrages eingelöst werden. Später bestand die Möglichkeit, die noch nicht fälligen jährlichen Teilbeträge bis zum 31.12.1956 unter Verwendung eines Zinssatzes von 10% abzulösen. Von diesem Stichtag an gelten für die Ablösung der BNA jeweils dieselben Zinssätze wie für die Ablösung der VA.

51) Nach der ursprünglichen Fassung des § 15 Abs.2 der 1.Abgaben DV-LA waren die Ablösungsbeträge bei einer Ratenablösung der HGA und KGA insoweit bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer abzugsfähig, als sie die Summe der in die Ablösung einbezogenen Tilgungsbeträge überstiegen.

52) Vgl. Kaiser, Hans: Ablösung der LA-Ausgleichsabgaben. Ein annehmbares Angebot? In: Wpg 1952, S. 562 ff.

53) Vgl. Piper, Günter: Ist die Vermögensabgabe ein billiger Kredit? In: DB 1962, S. 310 ff.

54) Auch bei der Ablösung des BNA-Verpflichtungsbetrages spielt die einkommensteuerliche Behandlung keine Rolle, da sowohl die jährlichen Tilgungen als auch der Ablösungsbetrag steuerlich nicht abzugsfähig sind.

55) Verhandlungen des Deutschen Bundestages. 2.Wahlperiode 1953. Anlagen zu den stenographischen Berichten. Band 50. Bonn 1957, zu Drucksache 3322, S. 7

56) Vgl. Pigou, A.C.: A Study in Public Finance. Third (revised) edition. London 1951, S. 55 ff.

57) Beispiele hierfür finden sich bei Kuntze, Wolfram: Signalwirkungen der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Berlin 1958

58) Junger, Martin: Die steuerliche Planung in der Unternehmung. Dissertation. Winterthur 1958, S. 26

59) Kuntze, Wolfram: a.a.O., S. 24

60) Diese Absicht des Gesetzgebers ergibt sich ganz eindeutig aus der Tatsache, daß er durch die VO zur Änderung der 1. Abgaben DV-LA vom 17. Februar 1955 die gesetzlich zunächst bis zum 31. Dezember 1954 befristete Anwendung des Ablösungszinssatzes von 10% (§ 199 Abs.3 LAG) um ein Jahr verlängerte und den Satz erst durch die 2.VO zur Änderung der 1.Abgaben DV-LA vom 27. Dezember 1955 auf 8% herabsetzte. Bei der ab 1.April 1962 wirksamen Senkung des Zinssatzes auf 6,5% wurde wegen der Verzögerung der Verkündung der 3.VO zur Änderung der 1.Abgaben DV-LA vom 21.März 1962 im Erlaßwege die Anwendung des bis dahin geltenden günstigeren Ablösungszinssatzes von 8% unter be-

stimmten Voraussetzungen auch noch für eine kurze Übergangszeit nach dem 31. März 1962 gestattet. Eine ähnliche Übergangsregelung gab es übrigens auch beim Auslaufen des Ablösungszinssatzes von 10% in den Jahren 1955/56.

61) Vgl. Verhandlungen des Deutschen Bundestages. 3.Wahlperiode. Anlagen zu den stenographischen Berichten. Band 61, Bonn 1959/60 Drucksache 1037

62) Vgl. Verhandlungen des Deutschen Bundestages. 3.Wahlperiode. Anlagen zu den stenographischen Berichten. Band 59, Bonn 1958 Drucksache 695

63) Vgl. zum folgenden Ring: Die freiwillige Ablösung der Lastenausgleichsabgaben. In: RLA 1962, S. 81 ff.

64) Zu den wenigen größeren Abgabepflichtigen, die von der Laufzeitabkürzung Gebrauch gemacht haben, gehört z.B. die Nordwestdeutsche Kraftwerke AG, Hamburg, die sich für eine Abkürzung um 15 Jahre entschieden hat und folglich in ihrer Bilanz zum 30. September 1963 letztmalig den Gegenwartswert der VA als Schuldposten ausweist. (Vgl. Bundesanzeiger vom 25. März 1964, S. 11 f.)

65) Vgl. Ring: Überlegungen zur Ablösung der Lastenausgleichsabgaben und zur Abkürzung ihrer Laufzeit. In: RLA 1959, S. 81 ff.

66) Vgl. Pellens, A.: Die freiwillige oder zwangsläufige Ablösung der Lastenausgleichsabgaben. In: NWB Fach 25, S. 1323 ff. (1326)

67) Kolms, Heinz: Finanzwissenschaft. Band 2: Erwerbseinkünfte, Gebühren und Beiträge, Allgemeine Steuerlehre. Berlin 1960, S. 31

68) § 32b EStG 1951 wurde durch das Gesetz zur Änderung des EStG und des KStG vom 27. Juni 1951 geschaffen, durch das Gesetz zur Ergänzung des EStG vom 20. Mai 1952 neu gefaßt und durch das Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung vom 24. Juni 1953 bereits wieder aufgehoben.

69) Vgl. die Begründung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages, auf dessen Initiative dieses Wahlrecht zurückgeht. Verhandlungen des Deutschen Bundestages. 3.Wahlperiode. Anlagen zu den stenographischen Berichten. Band 74. Bonn 1961, Drucksache 2706 und zu Drucksache 2706, S. 6

70) Thiel, Rudolf: Der neue Körperschaftsteuer-Tarif. Köln 1959, S. 15

71) Vgl. den schriftlichen Bericht des Finanzausschusses über das Steueränderungsgesetz 1961, a.a.O., S. 6, wo aus-

drücklich darauf hingewiesen wird, daß die Schlechterstellung, die sich für personenbezogene Kapitalgesellschaften von einem bestimmten Ausschüttungssatz an ergibt, bereits bei den Erörterungen des Steueränderungsgesetzes 1958, durch das die unterschiedliche Tarifspaltung eingeführt wurde, bekannt war.

72) Vgl. hierzu Jäger, Carl Hellmut: Der Körperschaftsteuertarif für personenbezogene Kapitalgesellschaften. In: DB 1959, S. 153; Lademann, Fritz: Die neuen Tarifvorschriften für "familien- und personengebundene" Kapitalgesellschaften. In: BB 1958, S. 849 ff.; Niethammer, Georg: Der gespaltene Körperschaftsteuersatz bei der GmbH. In: BB 1959, S. 337

73) Zu Bundestagsdrucksache 2706, a.a.O., S. 6

74) Vgl. Jäger, Carl Hellmut: a.a.O., S. 153

75) Teske, Günter und Troll, Max: Das Jahressteuergesetz 1961. Stuttgart 1961, S. 40

76) Gisbert, Erich: Das Tarifwahlrecht der personenbezogenen GmbH in der Praxis. In: RGmbH 1961, S. 209 ff. (210)

77) Vgl. Stehle, Anselm: Zum Wahlrecht personenbezogener Kapitalgesellschaften beim Körperschaftsteuertarif. In: Wpg 1961, S. 492 ff. u. S. 590

78) Vgl. Thiel, Rudolf: a.a.O., S. 2

79) Gisbert, Erich: a.a.O., S. 210

80) Teske, Günter und Troll, Max: a.a.O., S. 41
Vgl. auch zum folgenden die Ausführungen auf S. 41 ff.

81) In seinem zu § 32b EStG 1951 ergangenen Urteil vom 12. Dezember 1957 - IV 10/57 U - BStBl. 1958 III S. 154 geht der BFH davon aus, daß der Wortlaut des § 32b EStG 1951 weiter gehe, als es dem Sinn und Zweck der Vorschrift entspreche. Wörtlich heißt es dann in der Begründung: "Unzweifelhaft soll die Bestimmung des § 32b EStG 1951 für den Steuerpflichtigen in tariflicher Hinsicht eine Vergünstigung schaffen, der allerdings das in der dreijährigen Bindung liegende Wagnis gegenübersteht. Der Senat ist indessen der Überzeugung, daß das Schwergewicht dieser Bindung und damit der Nachdruck der Unwiderruflichkeit auf den beiden dem Erstjahr folgenden Jahren liegt. Eine unabdingbare Bindung schon für das Erstjahr möchte der Senat nur für diejenigen Fälle bejahen, in denen sich schon für dieses Erstjahr eine Tarifvergünstigung ergibt oder in denen der Steuerpflichtige den Antrag trotz Fehlens einer solchen günstigen Auswirkung stellt, weil er sich tarifliche Vorteile für die Folgezeit verspricht."

82) In dem oben bereits zitierten BFH-Urteil vom 12. Dezember 1957 heißt es hierzu: "Es erscheint dem Senat unter den gegebenen Umständen nicht Rechtens, einen Steuerpflichtigen - zumal bei einer so komplizierten Vorschrift wie der des § 32b EStG - grundsätzlich an seinem Antrag und damit an seiner rechtsirrigen Gesetzesauslegung festzuhalten. Der Sinn der Vorschrift würde nach Auffassung des Senats in sein Gegenteil verkehrt, wenn die Möglichkeit eines Widerrufs auch in einem Falle verneint würde, in dem sich für den Steuerpflichtigen von vornherein statt der zu erwartenden tariflichen Vergünstigung derart erhebliche Nachteile ergeben." Damit wurde das amtlich nicht veröffentlichte Urteil des BFH vom 3. November 1955 - IV 310/54 - MStb 1956, S. 5 bestätigt, in dem das Gericht ebenfalls schon zu dem Ergebnis kam, daß es dem Sinn des § 32b EStG 1951 widerspreche, eine Bindung auch dann anzunehmen, "wenn sich bereits im ersten Jahr herausstellt, daß der Antrag zu keiner Vergünstigung führt." Vgl. schließlich auch das BFH-Urteil vom 21. November 1957 - IV 206/56 U - BStBl. 1958 III S. 49, in dem umgekehrt die Frage erörtert wird, unter welchen Voraussetzungen die Antragstellung nachgeholt werden kann, wenn sich die Beurteilungsgrundlagen nach Ablauf der Antragsfrist ändern.

83) Vgl. Thiel, Rudolf: a.a.O., S. 16

84) Vgl. Meilicke, Heinz: Auf der Grenzlinie zwischen Steuerrecht und Privatrecht. In: StbJb. 1958/59, S. 341 ff.; hier S. 363

85) In diesem Zusammenhang findet sich bei Meilicke a.a.O., S. 363 außerdem der interessante Hinweis auf die allerdings nur bei einer GmbH zulässige Möglichkeit der Ausschüttung einer Zwischendividende. Die Auffassung, daß solche Zwischendividenden einer GmbH zu den berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen gehören, ist neuerdings vom Hessischen FG Kassel in seinem rechtskräftigen Urteil vom 4. Juli 1962 - V 106/61 - EFG 1963 S. 32 bestätigt worden.

86) So der schriftliche Bericht des Finanzausschusses des 3. Deutschen Bundestages über das Steueränderungsgesetz 1961, a.a.O., S. 6

87) Thiel, Rudolf: a.a.O., S. 16

88) Vgl. Steinberg, Wilhelm: Aktuelle Fragen des Körperschaftsteuerrechts. In: StbJB. 1960/61, S. 213 ff.; hier S. 243 f.

89) Lange, Joachim: Änderungen der Körperschaftsteuer durch das Steueränderungsgesetz 1961. In: NWB Fach 4, S. 329 f. (330)

90) Vogt, Fritz Johs.: Bilanztaktik. Wahlrechte des Unternehmers beim Jahresabschluß. 4.Aufl. Heidelberg 1955, S. 38

91) Vogt, Fritz Johs.: a.a.O., S. 38

92) Gutachten des BFH vom 22. November 1951 - IV D 1/51 S - BStBl. 1952 III S. 6

93) Erlaß des RdF vom 6. März 1936 - S 2140 - 159 III abgedruckt im Gutachten des BFH vom 22. November 1951 BStBl. 1952 III S. 6

94) Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG können abzugsfähige Mehrsteuern (Umsatzsteuer) wegen § 11 EStG nur im Jahr der Verausgabung berücksichtigt werden.

95) Vgl. hierzu z.B. Urteil des RFH vom 19. August 1942 - VI 280/42 - RStBl. 1942, S. 934; Urteile des BFH vom 17. Juli 1956 - I 32/55 U - BStBl. 1956 III S. 268, vom 24. August 1956 - I 73/56 U - BStBl. 1956 III S. 323 und vom 4. Februar 1958 - I 326/56 U - BStBl. 1958 III S. 110; in jüngerer Zeit hat der BFH dieses Wahlrecht erneut bestätigt mit seinen Urteilen vom 19. Dezember 1961 - I 66/61 U - BStBl. 1962 III S. 64 und vom 21. August 1962 - I 248/60 U - BStBl. 1962 III S. 501

96) So Urteil des BFH vom 4. Februar 1958 - I 326/56 U - BStBl. 1958 III S. 110

97) So Urteil des BFH vom 17. Juli 1956 - I 32/55 U - BStBl. 1956 III S. 268

98) Vgl. zur Frage der Aktivierung der Gewerbesteuer das Urteil des BFH vom 5. August 1958 - I 70/57 U - BStBl. 1958 III S. 392. Diese Entscheidung wird später bei Behandlung steuerlicher Wahlrechte in der Rechtsprechung noch genauer behandelt werden.

99) Vgl. etwa Urteil des BFH vom 10. Februar 1953 - I 113/52 U - BStBl. 1953 III S. 102

100) Vgl. zu diesem ganzen Fragenkreis auch Harder, Ulrich: Grundlagen der Bilanzpolitik. Wiesbaden 1962, S. 136 f. und S. 208 f.

101) Vgl. etwa das Urteil des BFH vom 22. September 1959 - I 51/59 U - BStBl. 1961 III S. 1. Erstmalig verneinte der RFH eine Gewinnrealisierung bei Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes durch Brand in seinem Urteil vom 2. April 1930 - VI A 514/30 - RStBl. 1930, S. 313. Aus der weiteren sehr umfangreichen Rechtsprechung, die Littmann als Rechtsfortbildung bezeichnet, die inzwischen zu einem Gewohnheitsrecht geführt habe, seien hier noch zitiert: Urteil des RFH vom 10. August 1938 -

VI 494/38 - RStBl. 1938, S. 915, in dem dieses Prinzip auch auf das Umlaufvermögen ausgedehnt wird, und aus neuerer Zeit die Urteile des BFH vom 3. September 1957 - I 315/56 U - IV 671/55 U - BStBl. 1957 III S. 388 und vom 17. Mai 1952 - I 4/52 U - BStBl. 1952 III S. 208, weil in diesen Entscheidungen besonders deutlich hervorgehoben wird, daß die ganze Rechtsprechung zur Übertragung stiller Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise beruht (§ 1 Abs.2 und 3 StAnpG).

102) Vgl. hierzu Urteil des BFH vom 6. Oktober 1953 - I 55/53 U - BStBl. 1953 III S. 315

103) Urteil des BFH vom 15. September 1961 - VI 261/60 U - BStBl. 1962 III S. 6

104) Erlaß des Berliner Senators der Finanzen vom 13. Januar 1961 - Fin III A 2 - S 2132 b - 11/60 - StZBl. Berlin 1961 S. 692

105) So sahen die EStR 1953 beispielsweise in ihrem Abschn. 125 Abs.2 eine gleichmäßige Verteilung größerer Aufwendungen dieser Art auf einen Zeitraum von 2 oder 3 Jahren vor. Ähnliche Regelungen fanden sich bereits im Abschn. 100 EStR 1941 und später etwa im Abschn. 114 EStR 1946. Letztmalig finden wir eine entsprechende Vorschrift in den EStR 1960 Abschn.157 Abs.2 Satz 2. Dabei hat der Verteilungszeitraum erheblichen Schwankungen unterlegen; teilweise betrug er höchstens 2, teilweise höchstens 3 Jahre, und ab EStR 1956/57 Abschn.157 Abs.2 wurde dieser Zeitraum auf 2 bis 5 Jahre ausgedehnt.

106) Urteil des BFH vom 28. November 1958 - VI 293/56 U - BStBl. 1959 III S. 94. Der BFH gibt in dieser Entscheidung zwar zu, daß der RFH in früheren Urteilen dem Steuerpflichtigen in ähnlichen Fällen ein entsprechendes Wahlrecht eingeräumt habe (Urteile des RFH vom 27. Mai 1927 - VI A 154/27 - RStBl. 1927, S. 188, Slg.Bd. 21 S. 201 und vom 14. März 1933 - VI A 136/33 - RStBl. 1933 S. 634), hält diese Rechtsprechung jedoch durch spätere Entscheidungen für überholt, in denen selbst Herstellungsaufwand mit kürzerer Nutzungsdauer als das Gebäude so behandelt wurde, daß er nur noch auf die Nutzungsdauer des Gebäudes verteilt wurde und alle Ausgaben für Ersatz und Erneuerung als laufender Reparaturaufwand sofort voll abgesetzt wurden (so Urteil des RFH vom 27. Mai 1936 - VI A 221/36 - RStBl. 1936, S. 886).

107) Vgl. hierzu Teske: Die sonstigen Änderungen des EStG durch das Steueränderungsgesetz 1960 - Steuerfreie Einnahmen, Spekulationsgeschäfte, Erhaltungsaufwand bei Gebäuden - In: DStZ (A) 1960, S. 238 f.

108) Abschn.48 Abs.1 EStR 1953

109) Kolbeck: Die Änderungen bei den Vorschriften der Siebener-Gruppe des EStG. In: DStZ (A) 1958, S. 231 ff. (232)

110) Abschn. 59 Abs.1 EStR 1955

111) Urteil des BFH vom 8. Februar 1957 - VI 132/55 U - BStBl. 1957 III S. 133

112) Auf diese Tatsache ist oben im Abschnitt "Materielle Wahlrechte im Dienste der Rechtssicherheit" am Ende bereits hingewiesen worden.

113) Im bisherigen Verlauf der Arbeit sind bereits über 20 höchstrichterliche Entscheidungen genannt, die es in irgendeiner Form mit steuerlichen Wahlrechten zu tun hatten.

114) Allein zum § 7b EStG sind in den Jahren 1953 - 1963 im Bundessteuerblatt nicht weniger als 54 Entscheidungen des BFH amtlich veröffentlicht worden.

115) Hierzu gehörten etwa die Probleme, die sich aus der gemeinsamen Ausübung von Wahlrechten ergeben; vgl. dazu die Urteile des BFH vom 26. Juli 1957 - VI 2/55 U - BStBl. 1957 III S. 310 (Ausübung des Wahlrechts des § 8 WoPG durch Ehegatten) und vom 11. Januar 1963 - VI 20/62 S - BStBl. 1963 III S. 236 (Ausübung des Wahlrechts des § 7b EStG durch mehrere Miteigentümer). Durch die letztgenannte Grundsatzentscheidung sind die beiden anderslautenden Urteile vom 14. Januar 1958 - I 159/57 U - BStBl. 1958 III S. 75 sowie vom 29. Januar 1959 - VI 240/57 U - BStBl. 1959 III S. 154 (Ausübung des Wahlrechts des § 7b EStG durch die Gesellschafter einer Personengesellschaft bzw. durch mehrere Miteigentümer) überholt.

116) Es wäre dabei ohnehin nur zu wiederholen, was im vorigen Abschnitt, auf den hier verwiesen sei, bereits dargestellt worden ist.

117) Urteil des RFH vom 13. Dezember 1928 - VI A 899/28 - RStBl. 1929, S. 136

118) Vgl. Schmalenbach, Eugen: Zwei Fragen aus dem Steuerrecht des Bankiers. In: Bank-Archiv 1927/28, S. 465 ff.

119) Urteil des RFH vom 13. Juni 1928 - VI A 593/28 - RStBl. 1928, S. 328

120) Vgl. Zitzlaff, Franz: Der Anschaffungspreis der GmbH-Anteile. In: StW 1949, Sp. 863 ff.

121) Vgl. Blümich, Walter - Falk, Ludwig - Steinbring, Werner: Einkommensteuergesetz Band 1. 9.Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1964, S. 636 Anm. 23 zu § 6 EStG

122) So z.B. bereits von Simon, Herman Veit: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien. 4.Aufl., Berlin 1910, S. 340 f.; oder Passow, Richard: Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen. Band 1: Allgemeiner Teil. 3.Aufl., Leipzig, Berlin 1921, S. 146 f.

123) Urteil des RFH vom 30. Mai 1933 - VI A 2102/31 - RStBl. 1933, S. 1010

124) Urteil des RFH vom 14. Juli 1943 - VI 158/43 - RStBl. 1943, S. 611

125) Urteil des BFH vom 1. April 1952 - I 13/52 U - BStBl. 1952 III S. 143

126) Urteil des RFH vom 23. November 1937 - I A 110/36 - RStBl. 1938, S. 85

127) Auch wenn sich anläßlich einer Umwandlung die Notwendigkeit ergibt, im Laufe eines Kalenderjahres zu bilanzieren, kann dieses Wahlrecht zum Zuge kommen.

128) Der von der OFD Düsseldorf in ihrer Rundverfügung vom 23. August 1962 - S 2209 A - St - 11a - in: DB 1962, S. 1225 f. vertretenen Auffassung, das Urteil sei zwischenzeitlich überholt, ist die Rechtsprechung nicht gefolgt. Im Jahre 1963 haben die Finanzgerichte Düsseldorf, Münster und Karlsruhe vielmehr entschieden, daß die vom BFH entwickelten Grundsätze nach wie vor anwendbar seien; vgl. Urteil des FG Düsseldorf vom 18. Januar 1963 - V 14 - 16/61 F - EFG 1963 S. 401; FG Münster vom 15. Februar 1963 - II b 2/62 - DB 1963, S. 571; FG Karlsruhe vom 10. Mai 1963 - II 32/63 - EFG 1963 S. 349

129) Vgl. Kellerbach, Heinrich: Rückstellungen für Weihnachtsgratifikationen in der Steuerbilanz. In: BlStA 1962, S. 289 f.

130) Vgl. hierzu die oben eingeführte Unterscheidung von konstanten und variablen Wahlrechten.

131) Vgl. hierzu den bei Vogt a.a.O., 5.Aufl., S. 228 zitierten Erlaß der Hamburger Finanzbehörde vom 17. Mai 1957 - S 2058 - 54

132) Diese Auffassung wird durch die oben - Anmerkung 128 - bereits zitierten Entscheidungen des FG Düsseldorf vom 18. Januar 1963 und des FG Karlsruhe vom 10. Mai 1963 bestätigt. In beiden Urteilen wird ein willkürlicher Wechsel in den Folgejahren ausdrücklich für unzulässig erklärt.

133) Vgl. dazu auch Hoffmann, Fritz: Das umstrittene Bewertungswahlrecht. In: BB 1950, S. 628 ff.; dort heißt es auf S. 630 ebenfalls: "Soweit verschiedene wirtschaftliche Betrachtungen möglich sind, sollte man m.E. dem Kaufmann das Recht zusprechen, nach seiner eigenen wirtschaftlichen Betrachtung die Bilanzierung vorzunehmen."

134) Urteil des BFH vom 2. April 1957 - I 53/56 U - BStBl. 1957 III S. 273

135) Vgl. hierzu etwa die Urteile des RFH vom 9. Dezember 1931 - VI A 2239/30 - RStBl. 1932, S. 625; vom 17. Februar 1932 - VI A 1947/30 - RStBl. 1932, S. 509; und vom 24. März 1937 - VI A 495/36 - RStBl. 1937, S. 939

136) Vgl. Urteil des BFH vom 9. Dezember 1955 - IV 505/53 U - BStBl. 1956 III S. 18

137) Leingärtner, Wilhelm: Die einkommensteuerliche Behandlung der Veräußerung und der Fortführung (Wiedereröffnung) verpachteter Gewerbebetriebe durch den Verpächter. In: DStR 1962/63, S. 85 ff. (86)

138) Vgl. hierzu den 2. Leitsatz des Urteils vom 1. September 1959 - I 201/58 U - BStBl. 1959 III S. 482, in dem der I.Senat des BFH seine abweichende Auffassung später noch einmal bestätigt und weiterentwickelt hat. Dieser Leitsatz lautet: "Die bei Beginn der Verpachtung vorhandenen stillen Rücklagen müssen versteuert werden. Dabei hat der Steuerpflichtige ein Wahlrecht, ob er die Versteuerung alsbald oder zu einem späteren Zeitpunkt vornehmen will. Spätestens sind die stillen Rücklagen bei der Veräußerung der Wirtschaftsgüter zu versteuern."

139) Vgl. Leingärtner: a.a.O., S. 87

140) Vgl. dazu den zitierten Aufsatz von Leingärtner und die von ihm a.a.O. zitierten Autoren.

141) Urteil des BFH vom 13. November 1963 - Gr.S. 1/63 S - BStBl. 1964 III S. 124

142) Urteil des BFH vom 9. Dezember 1960 - VI 3/60 S - BStBl. 1961 III S. 155

143) Beschluß des BFH vom 27. Juli 1963 - IV 17/59 - StBp 1963, S. 277 f. mit einer Anmerkung von Barske auf S. 278

144) Vgl. Grass, Adolf: Wandlungen im Bilanzsteuerrecht. In: DB 1962, S. 281 ff.

145) Urteil des BFH vom 26. September 1961 - I 5/61 U - BStBl. 1961 III S. 517

146) Vgl. Littmann, Eberhard: Die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen unter besonderer Berücksichtigung des gewillkürten Betriebsvermögens. In: NSt, Betriebsvermögen, Abgrenzung, Darstellung 1

147) Littmann wendet sich dort gegen die Zulässigkeit von gewillkürtem Betriebsvermögen.

148) Urteil des RFH vom 9. Mai 1933 - VI A 434/30 - RStBl. 1933, S. 999 und Bescheid des RFH vom 12. April 1934 - VI A 1559/32 - RStBl. 1934, S. 838; in den ausführlichen Leitsätzen, die diesen beiden Entscheidungen vorangestellt sind, werden die verschiedenen Alternativen dieses Wahlrechtes übersichtlich dargestellt.

149) Als derzeit letzte Entscheidungen zu dieser Frage seien hier die Urteile des BFH vom 24. März 1959 - I 205/57 U - BStBl. 1959 III S. 289 und vom 28. Juli 1960 - IV 27/59 U - BStBl. 1960 III S. 403 genannt.

150) Brönner, Herbert: Die Besteuerung der Gesellschaften, des Gesellschafterwechsels und der Umwandlungen. 10.Aufl., Stuttgart 1962, S. 856

151) Vgl. Wöhe, Günter: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Band II 1. Halbband. Berlin und Frankfurt a.M. 1963, S. 142 ff.

152) Wöhe, Günter: a.a.O., S. 154

153) Vgl. Wöhe, Günter: a.a.O., S. 148 und S. 154

154) Littmann, Eberhard: Gewillkürtes Betriebsvermögen. In: BB 1961, S. 1097 ff. (1097)

155) Urteil des BFH vom 15. Juli 1960 - VI 10/60 S - BStBl. 1960 III S. 484 (485)

156) Vgl. hierzu etwa Plückebaum, Rudolf: Fragen der Abgrenzung zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen. In: StBp 1963, S. 265 ff. und S. 286 ff.

157) Aber auch in anderer Hinsicht macht das Steuerrecht zwischen Betriebs- und Privatvermögen recht erhebliche Unterschiede. So sind die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs.2 EStG oder die degressive AfA (§ 7 Abs.2 EStG) nur beim Betriebsvermögen, nicht aber auch beim Privatvermögen anwendbar. Besonders interessant ist die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen jedoch im Hinblick auf Sonderabschreibungsmöglichkeiten, wie sie etwa im § 16 BHG 1962 für Wirtschaftsgüter vorgesehen sind, die zu einem Betriebsvermögen in Berlin (West) gehören. Vgl. dazu das rechtskräftige Urteil des Verwaltungsgerichts Berlin vom 29. August 1963 - IX A 78/62 - EFG 1964 S. 160

158) Vgl. dazu etwa das Urteil des RFH vom 18. November 1937 - VI 620/37 - RStBl. 1938, S. 133 oder das Urteil des BFH vom 1. Dezember 1960 - IV 305/59 U - BStBl. 1961 III S. 154. Auch bei Aufgabe des Gewerbebetriebes sind etwa vorhandene stille Reserven - wie der BFH mit seinem Urteil vom 26. September 1961 - I 5/61 U - BStBl. 1961 III S. 517 entschieden hat - als Veräußerungsgewinn zu versteuern, da das gewillkürte Betriebsvermögen bei Einstellen der gewerblichen Tätigkeit zum notwendigen Privatvermögen wird.

159) Die Rechtsprechung stellt immer wieder den Grundsatz heraus, daß ein Steuerpflichtiger, der sich dazu entschließt, in seiner Bilanz gewillkürtes Betriebsvermögen zu führen, bereit sein muß, alle sich daraus ergebenden steuerlichen Konsequenzen zu ziehen, gleichgültig ob sich seine Entscheidung nun positiv oder negativ auswirkt.

160) Gelegentlich klingen in der Rechtsprechung des RFH allerdings auch schon Bedenken gegen die uneingeschränkte Anwendung dieser handelsrechtlichen Bestimmungen im Steuerrecht an; so im Urteil des RFH vom 14. September 1938 - VI 565/38 - RStBl. 1938, S. 1063

161) Vgl. etwa die Urteile des RFH vom 14. April 1943 - VI 435/42 - RStBl. 1943, S. 482 und vom 15. Januar 1936 - VI A 651 und 652/35 - RStBl. 1936, S. 530

162) Vgl. dazu das Urteil des RFH vom 23. März 1932 - VI A 504/32 - RStBl. 1932, S. 543, in dem besonders deutlich ausgesprochen wird, daß es hinsichtlich der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen allein auf den erklärten Willen und die buchmäßige Behandlung, nicht aber auf die betriebliche Verwendung ankomme.

163) Urteil des BFH vom 12. Mai 1955 - IV 19/55 U - BStBl. 1955 III S. 205

164) Vgl. Anmerkung 155; diese Entscheidung betraf Wertpapiere eines Helfers in Steuersachen.

165) Zu diesen Voraussetzungen gehört seit jeher - und insofern übernimmt der BFH nur die von seinem Vorgänger entwickelten Rechtssätze -, daß der Steuerpflichtige aus seiner Entscheidung alle steuerlichen Folgen ziehen muß (worauf in Anmerkung 159 bereits hingewiesen wurde) und die einmal getroffene Entscheidung nicht willkürlich ändern darf. Ferner muß die Entscheidung aus der buchmäßigen Behandlung einwandfrei zu erkennen sein.

166) Urteile des BFH vom 19. Juli 1960 - I 185/59 S - BStBl. 1960 III S. 485 betr. Wertpapiere einer Wirtschaftsprüfersozietät; vom 22. November 1960 - I 103/60 S - BStBl. 1961 III S. 97 betr. Grundstück eines Bäckers; und vom 1. Dezember 1960 - IV 305/59 U - BStBl. 1961 III S. 154 betr. Grundstück eines Rechtsanwaltes.

167) Anderer Ansicht: Urteil des BFH vom 22. November 1960, a.a.O., S. 98

168) Littmann, Eberhard: a.a.O., S. 1098

169) Urteil des BFH vom 5. August 1958 - I 70/57 U - BStBl. 1958 III S. 392

170) Ob es sich in der Tat um ein noch ungelöstes betriebswirtschaftliches Problem handelt - wie der BFH dies annimmt -, kann m.E. allerdings mit guten Gründen bezweifelt werden. Der BFH zitiert in seiner Begründung selber zwei Aufsätze von Meier und Möllers, die beide eindeutig und ohne jede Einschränkung die Ansicht vertreten, die Gewerbeertragsteuer gehöre nicht zu den Herstellungskosten. (Vgl. Meier, Albert: Sind Steuern Kosten? In: Wpg 1956, S. 217 ff.; und Möllers, Alfred: Herstellungskosten und Herstellkosten. In: Wpg 1956, S. 222 ff.) Wenn solche Äußerungen in einer führenden Fachzeitschrift jahrelang unwidersprochen bleiben, wird man wohl mindestens die Vermutung hegen dürfen, daß sie die nach dem heutigen Stand der Wissenschaft allgemein anerkannte Ansicht beinhalten und daß es sich mithin um eine wissenschaftlich nicht mehr umstrittene Frage handelt. Vgl. hierzu auch Wöhe, Günter (a.a.O., Band 1, S. 219 f.), der sich neuerdings ebenfalls gegen eine Aktivierung der Gewerbeertragsteuer in den Herstellungskosten ausgesprochen hat.

171) Urteil des BFH vom 25. November 1960 - VI 85/60 U - BStBl. 1961 III S. 76

172) Aus diesem Grunde wurde das Wahlrecht dieses Urteils oben bereits als Beispiel für die Eindimensionalität steuerlicher Wahlrechte erwähnt.

173) Vgl. auch das oben bei der Behandlung des Abschn. 107a Abs.3 Satz 2 EStR 1956/1957 bereits zitierte Urteil des BFH vom 15. September 1961 - VI 261/60 U - BStBl. 1962 III S. 6

174) Der BFH spricht demgegenüber von verschiedenen Wegen, die die Eltern bei der Beschaffung der Aussteuer "wählen" können.

175) Man könnte in diesem Zusammenhang zunächst einmal auch an eine Aufteilung der außergewöhnlichen Belastung auf die Jahre vor der Heirat und das Jahr der Hingabe der Aussteuer denken. Eine derartige anteilige Belastung mehrerer Jahre dürfte sich jedoch in aller Regel nicht empfehlen, weil eine solche verteilte Geltendmachung die Eigenbelastungsgrenze des § 33 Abs.1 EStG mehrfach zur Anwendung kommen ließe, was zur Folge hätte, daß insgesamt nur ein kleinerer Teil der Aufwendungen steuermindernd abgezogen werden kann.

176) Urteil des FG Münster vom 29. Oktober 1957 - Ia 44/57 - EFG 1958 S. 126

177) Urteil des BFH vom 17. März 1961 - VI 115/60 S - BStBl. 1961 III S. 346

178) Mit Wirkung ab 1. Oktober 1956 ist das Notopfer Berlin für natürliche Personen aufgehoben worden.

179) Art.5 des Gesetzes vom 26. Juli 1957 spricht für das Notopfer Berlin von einer "sinngemäßen" Geltung der für die Einkommensteuer geschaffenen Übergangsregelung, zu der auch das Wahlrecht des § 26 EStG 1957 gehörte. Aus diesem Wortlaut kann nach Ansicht des BFH unmittelbar nur entnommen werden, daß die §§ 26 ff. EStG 1957 auch für das Notopfer Berlin Anwendung fänden. Mehr lasse sich aus der Vorschrift nicht folgern.

180) Kritisch sei hierzu angemerkt, daß die durch das Gesetz neu geschaffenen §§ 26 - 26e und 32a - 32c EStG 1957 nicht gerade den Eindruck machen, sie seien mit dem Ziel geschaffen, das Steuerrecht zu vereinfachen.

181) Vgl. dazu die bei der Behandlung des § 26 EStG zitierten Gesetzesmaterialien.

Anmerkungen zum IV. Teil: Normative Betrachtungen

1) Vgl. hierzu die folgenden bei der Behandlung des § 19 Abs.4 KStG bereits angeführten Zitate: Thiel, Rudolf: Der neue Körperschaftsteuer-Tarif. Köln 1959, S. 16; Steinberg, Wilhelm: Aktuelle Fragen des Körperschaftsteuerrechts. In: StbJb. 1960/61 S. 213 ff. (243 f.); Lange, Joachim: Änderungen der Körperschaftsteuer durch das Steueränderungsgesetz 1961. In: NWB Fach 4, S. 329 f. (330)

2) Fredersdorf, Hermann: Der Steuerbeamte als Mittler zwischen dem Staat und den Steuerpflichtigen. In: StbJb. 1958/59, S. 105 ff. (115)

3) Denkschrift des Bundes Deutscher Steuerbeamten "Vorschläge zur Finanz- und Steuerreform" vom Juni 1959, S. 15

4) Findeisen, Franz: Unternehmung und Steuer (Steuerbetriebslehre). Stuttgart 1923, S. III

5) Vgl. hierzu auch Hasenack: Franz Findeisen 60 Jahre alt. Ein Wegbereiter der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. In: BFuP 1952, S. 527 ff.; Hasenack schreibt dort auf S. 529 u.a.: "So will Findeisen oft auf einen Vergleich zwischen der bestehenden Steuergesetzgebung und einer betriebswirtschaftlich gerechtfertigten Besteuerung hin-

aus, legt also im Bereich der Besteuerung vom Betriebswirtschaftlichen aus normative ... Maßstäbe an."

6) Vgl. Sandig, Curt: Methodenprobleme, betriebswirtschaftliche. In: HWB 3.Aufl., Band 3, Stuttgart 1960, Sp. 3961 ff. (3966)

7) Findeisen, Franz: a.a.O., S. IV

8) Hasenack: a.a.O., S. 529

9) Pohmer, Dieter: Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Berlin 1958, S. 145

10) So u.a. Aufermann, Ewald: Grundzüge betriebswirtschaftlicher Steuerlehre. 3.Aufl., Wiesbaden 1959, S. 17; derselbe: Entwicklungsphasen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. In: ZfB 1954, S. 271 ff.; Fürst, Reinmar: Drei Jahrzehnte betriebswirtschaftliche Steuerlehre. In: BFuP 1949, S. 700 ff. (701 f.); Graf, Adolf: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Zürich 1950, S. 9; Hasenack, Wilhelm: Entwicklungsprobleme und Fragestellungen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre (steuerliche Betriebswirtschaftslehre). In: BFuP 1953, S. 266 ff. (273 ff.); Pohmer, Dieter: a.a.O., S. 140 ff., insb. S. 147; Scherpf, Peter: Zur Entwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre (Versuch eines einheitlichen Systems). In: NB 1959, S. 61 ff. (64 f.); Schlüter, Carl: Steuerlehre, betriebswirtschaftliche. In: HdSw 10. Band. Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1959, S. 113 ff. (114); van der Velde, Kurt: Die steuerliche Betriebswirtschaftslehre. In: ZfhF 1950, S. 467 ff. (472); Wall, Fritz: Steuerlehre, betriebswirtschaftliche. In: HWB 3.Aufl., Band 3, Stuttgart 1960, Sp. 5140 ff. (5146); Wöhe, Günter: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Band I. Berlin und Frankfurt a.M. 1962, S. 7 ff.

11) Wall, Fritz: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. In: Wpg 1956, S. 470 ff. (475); ebenso im HWB, a.a.O., Sp. 5146

12) Radbruch, Gustav: Rechtsphilosophie. 5.Aufl., Stuttgart 1956, S. 146 f.

13) Spitaler, Armin: Rechtssicherheit, Zweckmäßigkeit und Gerechtigkeit im Steuerrecht. In: StbJb. 1957/58, S. 143 ff. (150)

14) Vgl. dazu die oben bei der Behandlung des § 7b EStG bereits mitgeteilten Zahlen.

15) Vgl. etwa die beiden sich widersprechenden Entscheidungen des BFH vom 20. November 1958 - IV 76/57 - BB 1959, S. 147 und vom 16. Dezember 1958 - I 286/56 S - BStBl. 1959 III S. 77
Siehe dazu auch Kühn, Rolf: Der Bundesfinanzhof und die

Einheit der Steuerrechtsprechung. Die gegensätzlichen Urteile zur selbständigen Nutzungsfähigkeit beweglicher Anlagegüter. In: BB 1959, S. 313 ff.

16) Vgl. dazu Berger, Kurt: Keine Begünstigung der freien Berufe? Zur Investitionshilfe in Berlin. In: Der Tagesspiegel Nr. 4235 vom 16. August 1959, S. 8; ferner Kummer, Wolfgang: Die freien Berufe und die Investitionshilfe für Berlin - Ein Beitrag zum § 14 BHG n.F. - In: BlStA 1960, S. 54 ff. und das Urteil des Verwaltungsgerichts Berlin vom 20. September 1961 - VIII A 172/61 - EFG 1962 S. 147

17) Vgl. dazu das Urteil des BFH vom 11. Januar 1963 - VI 20/62 S - BStBl. 1963 III S. 236 sowie die beiden anderslautenden Entscheidungen des BFH vom 14. Januar 1958 - I 159/57 U - BStBl. 1958 III S. 75 und vom 29. Januar 1959 - VI 240/57 U - BStBl. 1959 III S. 154

18) Hierzu sei aber sogleich angemerkt, daß es sich dabei keineswegs um einen notwendigen und unüberbrückbaren Gegensatz handelt. Wie steuerliche Wahlrechte die Besteuerung auch vereinfachen können, wird noch zu zeigen sein.

19) Denkschrift des Bundes Deutscher Steuerbeamten "Vorschläge zur Finanz- und Steuerreform" vom Juni 1959

20) Denkschrift der Deutschen Gesellschaft für Betriebswirtschaft "Vorschläge zur Steuervereinfachung" vom April 1958

21) Vgl. dazu vor allem Thoma, Gerhard: Appell an den 3. Bundestag. In: StbJb. 1957/58, S. 11 ff.; derselbe: Vereinfachung der praktischen Handhabung des Steuerrechts. In: StbJb. 1956/57, S. 13 ff.; ferner Hartmann, Alfred: Zur gegenwärtigen Finanz- und Steuerpolitik. In: StbJb. 1956/57, S. 23 ff. (S. 32 ff.); Spitaler, Armin: Beiträge zur steuerrechtlichen Auslegungslehre. In: StbJb. 1956/57, S. 105 ff. (S. 109 f.); Hartz, Wilhelm: Sittlichkeit, Rechtssicherheit und Gewaltenteilung als Elemente des Rechtsstaats. In: StbJb. 1958/59, S. 31 ff. (47); Falk, Ludwig: Die Steuergesetzgebung in der öffentlichen Kritik. In: StbJb. 1961/62, S. 27 ff. (70 f.)

22) So in der Einzeldarstellung Nr. 58 des Bundes der Steuerzahler "Vorschläge zum Steueränderungsgesetz 1961" vom Oktober 1960, S. 6; vgl. ferner Bund der Steuerzahler "Vereinfachung im Einkommensteuerrecht". Einzeldarstellung Nr. 42 vom April 1958

23) Verhandlungen des Deutschen Bundestages. 4.Wahlperiode. Stenographische Berichte. Band 50. Bonn 1962, S. 25

24) Es gibt allerdings auch Ausnahmen. So vertritt beispielsweise Haller, Heinz die Auffassung, Einfachheit an sich sei keine relevante Zielsetzung. Er schreibt in seiner

Finanzpolitik, 2.Aufl., Tübingen, Zürich 1961, S. 221, es sei nicht einzusehen, wieso ein einfacheres, aber nicht "billigeres" Steuersystem überlegen sein solle.

25) Spitaler, Armin: Beiträge ..., a.a.O., S. 109

26) Dem Zitat wäre lediglich noch hinzuzufügen, daß obenan natürlich der Steuerpflichtige selbst überfordert ist; wenn schon die Fachleute die Komplizierung beklagen, was soll er als betroffener Laie dann erst sagen?

27) Vgl. dazu etwa Maassen: Individuelle Steuergerechtigkeit oder generalisierende Steuervereinfachung? In: FR 1959, S. 145

28) Verhandlungen des Deutschen Bundestages. 3.Wahlperiode. Anlagen zu den stenographischen Berichten. Band 66. Bonn 1960, Drucksache 1659: Beantwortung einer kleinen Anfrage betr. Denkschrift des Bundes Deutscher Steuerbeamten "Vorschläge zur Finanz- und Steuerreform" vom Juni 1959

29) Urteil des BFH vom 20. Februar 1958 - IV 552, 556/54 S - BStBl. 1958 III S. 131 (133)

30) Urteil des BFH vom 28. Februar 1958 - III 125/57 S - BStBl. 1958 III S. 191 (194)

31) Urteil des BFH vom 28. Februar 1958 - VI 20/58 U - BStBl. 1958 III S. 196 (197)

32) Vermutlich aus dieser Erkenntnis ist in der oben (Anmerkung 28) zitierten Erklärung des BdF auch von einer "Verwaltungs"vereinfachung die Rede.

33) Bühler, Ottmar: Steuervereinfachung. Berlin 1934, S. 7

34) Bühler, Ottmar: a.a.O., S. 37

35) Vgl. Etzel, Franz: Rückblick und Ausblick. In: StbJb. 1960/61, S. 27 ff.; hier S. 28

36) Theis, J.: Auf dem Wege zur permanenten Steuerreform? In: FR 1955, S. 33 f. (34); an anderer Stelle bezeichnet Theis es ebenfalls als für die Durchführung von Gesetzen praktisch untragbar, "ein kaum in Kraft getretenes Gesetz, bevor es überhaupt praktiziert wird ..., schon wieder wesentlich zu verändern." (Theis, J.: Eine Lanze für das Primat der obersten Besteuerungsgrundsätze in der Steuergesetzgebung. In: FR 1955, S. 505 f. (506))

37) So z.B. Hartz, Wilhelm: a.a.O., S. 47

38) Vgl. Heßdörfer, Ludwig: Der Bundesfinanzhof. Zu seinem zehnjährigen Bestehen. In: StW 1960, Sp. 665 ff.

39) Vgl. etwa den Appell Spitalers an den Gesetzgeber: Spitaler, Armin: Beiträge ... a.a.O., S. 145

40) Bühler, Ottmar: Rationalisierung der Gesetzesflut. In: FR 1955, S. 221 ff.

41) Vgl. Hartz, Wilhelm: a.a.O., S. 47

42) Vgl. zu diesem ganzen Fragenkreis der Steuervereinfachung schließlich auch Schmölders, Günter: Rationalisierung und Steuersystem. Als Manuskript gedruckt: Köln 1957, S. 52 ff.

43) Vgl. dazu die bei der Behandlung des § 19 Abs.4 KStG besprochene Kritik dieses Wahlrechtes. Ergänzend sei hier noch Spitaler, Armin: Steuerumgehung und Rechtsunsicherheit, in: BB 1959, S. 1037 f. zitiert, der dazu auf S. 1038 schreibt: "Auch die Rabulistik der Körperschaftsteuersätze macht sich als Denksport für sehr intelligente Leute gut, ist aber zur Ordnung einer wichtigen Steuermaterie vollkommen fehl am Ort."

44) Spitaler spricht in diesem Zusammenhang einmal von der schwindenden Beherrschbarkeit und der wachsenden Unheimlichkeit des Steuerrechts. Er schreibt: "Auf weiten Gebieten ist es so, daß das wirkliche Recht erst nach umständlicher Klärung des Sachverhalts und umfangreichen Erörterungen der Rechtslage tatsächlich gefunden werden kann. Dabei bewirkt das ggf. zutreffende Ineinandergreifen von Grundsätzen und Ausnahmen, von Begünstigungen und Sonderregelungen oft Ergebnisse, die nicht ohne weiteres einleuchten." Spitaler, Armin: Wandlungen im Steuerrecht. In: StbJb. 1960/61, S. 379 ff. (423)

45) Hartz, Wilhelm: a.a.O., S. 48

46) Spitaler, Armin sieht in dem dort erreichten Grad der Kompliziertheit darüber hinaus sogar einen Verstoß gegen die Steuergerechtigkeit; vgl. Rechtssicherheit ..., a.a.O., S. 148

47) Das EMNID Institut in Bielefeld hat im Sommer 1958 in einer repräsentativen Befragung festgestellt, daß 67% der westdeutschen Bevölkerung die Verteilung der Steuern als ungerecht ansehen. Nur 25% der Befragten hielten die Steuerverteilung für gerecht. Die restlichen 8% machten keine Angaben. Vgl. Schmölders, Günter: Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft. Hamburg 1960, S. 97

48) Vgl. etwa Gerloff, Wilhelm: Steuerwirtschaftslehre. In: HdF. 2.Aufl., 2.Band, Tübingen 1956, S. 239 ff. (272 f.)

49) Diese letzte These ist jedoch keineswegs unbestritten. Vgl. beispielsweise nur Haller, Heinz: Bemerkungen zur

progressiven Besteuerung und zur steuerlichen Leistungsfähigkeit. In: FA N.F. Band 20, S. 35 ff. (55 f.) Wir werden darauf an anderer Stelle (siehe Anmerkung 66) noch zurückkommen.

50) Vgl. Paulick, Heinz: Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - sein Inhalt und seine Grenzen. In: Probleme des Finanz- und Steuerrechts. Festschrift für Ottmar Bühler. Köln 1954, S. 121 ff. (142)

51) Vgl. Paulick, Heinz: a.a.O., S. 143

52) Vgl. Paulick, Heinz: a.a.O., S. 144

53) Vgl. Bühler, Ottmar: Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Band I. Allgemeines Steuerrecht. 2.Aufl., Wiesbaden 1953, S. 131

54) Vgl. Paulick, Heinz: a.a.O., S. 151

55) Im geltenden Grundgesetz sieht Paulick a.a.O., S. 154 f. im Gleichheitssatz des Art.3 Abs.1 lediglich die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gesetzmäßigkeit, nicht aber den einer Besteuerung nach dem Verhältnis der Mittel verwirklicht.

56) Koch, Woldemar: Steuerpolitik. In: HdSw 10. Band. Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1959, S. 124 ff. (130)

57) Spitaler, Armin: Rechtssicherheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung. In: FR 1960, S. 141 ff. (142)

58) Amonn, Alfred: Gerechtigkeit und Zweckmäßigkeit in der Besteuerung. In: Probleme der öffentlichen Finanzen und der Währung. Festgabe für Eugen Grossmann. Zürich 1949, S. 3 ff. (5)

59) Riewald, Alfred: Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz. Teil I. Berlin 1941, S. 26: Anm. 5 zu § 1 StAnpG; ähnlich äußert sich auch Bühler, wenn er schreibt: "Je höher aber die Steuern sind, um so wichtiger wird es, Gewißheit zu haben,daß alle von ihnen Betroffenen mit gleichem Einkommen und gleichem Vermögen usw. die Steuern gleichmäßig zu tragen haben." (Vgl. Bühler, Ottmar: Steuerrecht I, a.a.O., S. 121). Schließlich ist in diesem Zusammenhang noch auf Wackernagel hinzuweisen, der auf die Abhängigkeit der Steuermoral von der Besteuerungsmoral des Staates hinweist. Er schreibt dazu u.a.: "Eine Verbesserung der heutigen Steuermoral setzt nun aber ... voraus, daß auch das Gemeinwesen in der gesetzlichen Ausgestaltung der Steuern eine Besteuerungsmoral beobachte, genauer ausgedrückt, daß es bei der Verteilung und Bemessung der Steuerlast die Idee der Steuergerechtigkeit maßgeblich mit berücksichtige." (Wackernagel, Jacob: Über die Steuergerechtigkeit. Basel 1956, S. 10)

60) Mann, Fritz Karl: Die Gerechtigkeit in der Besteuerung. In: Beiträge zur Finanzwissenschaft. Band II. Festgabe für Georg von Schanz. Tübingen 1928, S. 112 ff. (139)

61) Vgl. Wackernagel, Jacob: a.a.O., S. 6

62) Paulick, Heinz: Grundgesetz und Besteuerung. In: StbJb. 1957/58, S. 85 ff. (92)

63) Amonn, Alfred: a.a.O., S. 9

64) Paulick bezeichnet daher das Willkürverbot als oberste Gerechtigkeitsmaxime. Vgl. Paulick, Heinz: Gleichmäßigkeit der Besteuerung. In: FR 1960, S. 591

65) Radbruch, Gustav: a.a.O., S. 126

66) Vgl. Haller, Heinz: Bemerkungen ... a.a.O., S. 55 f.

67) Ansätze zu einer derartigen Ausklammerung der Ersparnisse aus der Besteuerung finden sich übrigens im geltenden Einkommensteuerrecht bereits in der Begünstigung der nichtentnommenen Gewinne im § 10a EStG. In Form eines Wahlrechtes wird es bestimmten Steuerpflichtigen dort unter gewissen Voraussetzungen gestattet, nichtentnommene Gewinne bis zu bestimmten Höchstbeträgen als Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen. Bei Inanspruchnahme dieses Privilegs müssen diese Gewinnteile jedoch später insoweit nachversteuert werden, als die Entnahmen in einem der folgenden drei Jahre den in diesen Jahren erzielten Gewinn übersteigen. Diese Begünstigung, die in ähnlicher Form ursprünglich für sämtliche Steuerpflichtige galt (§ 10 Abs.1 Ziff.3 EStG 1948 und EStG 1949 sowie § 10a EStG 1950), die aber seit 1952 nur noch von Vertriebenen und Verfolgten geltend gemacht werden kann, ist allerdings nicht aus theoretischen Gerechtigkeitsüberlegungen entstanden. Ihr ausschließlich wirtschaftspolitischer Zweck besteht vielmehr darin, "die durch die hohe Progression des Einkommensteuertarifs beeinträchtigte Kapitalbildung der Einzelunternehmen und Personengesellschaften zu fördern" (Blümich, Walter - Falk, Ludwig - Steinbring, Werner: Einkommensteuergesetz Band 1. 9.Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1964, S.1095). - In diesem Zusammenhang kann außerdem z.B. auch auf die steuerliche Förderung der volkswirtschaftlich erwünschten Kapitalbildung nach dem Kriege durch die Begünstigung von Kapitalansammlungsverträgen im Rahmen der Sonderausgaben hingewiesen werden.

68) Mill, John Stuart: Grundsätze der politischen Ökonomie. Deutsche Übersetzung nach der 7.Aufl. der Principles of Political Economy. 2.Band. Jena 1921, S. 484

69) Schmidt, Kurt: Die Steuerprogression. Basel, Tübingen 1960, S. 45

70) Mann, Fritz Karl: Zur Frage der steuerlichen Lastenverteilung. In: JNatStat 124.Band. Jena 1926, S. 30 ff. (33)

71) Radbruch, Gustav: Vorschule der Rechtsphilosophie. Heidelberg 1948, S. 25

72) Coing, Helmut: Grundzüge der Rechtsphilosophie. Berlin 1950, S. 117

73) Radbruch, Gustav: Rechtsphilosophie, a.a.O., S. 170

74) Hartz, Wilhelm: a.a.O., S. 38

75) Spitaler, Armin: Rechtssicherheit..., a.a.O., S. 151 f.

76) Hartz, Wilhelm: a.a.O., S. 38

77) Eckhardt, Walter: Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung. In: StbJb. 1961/62, S. 77 ff. (124)

78) Spitaler, Armin: Rechtssicherheit, Zweckmäßigkeit..., a.a.O., S. 152

79) Vgl. dazu den Appell, den Spitaler, Armin in Beiträge..., a.a.O., S. 145 an den Gesetzgeber richtet.

80) Diese Tatsache ist um so bedauerlicher, als der BFH selber wiederholt anerkannt hat, daß die Rechtsprechung alles vermeiden müsse, was die Rechtssicherheit gefährden könne. Vgl. dazu etwa die Urteile des BFH vom 1. August 1958 - VI 13/57 U - BStBl 1958 III S. 390 und vom 14. August 1958 - I 39/57 U - BStBl 1958 III S. 409, in denen eine stetige bzw. möglichst konstante Rechtsprechung postuliert wird.

81) Vgl. Theis, J.: Rechtssicherheit. In: FR 1959, S. 121 f.

82) Auch die in Anmerkung 15 zitierten BFH-Entscheidungen liefern ein instruktives Beispiel für die leider häufiger zu beobachtende Widersprüchlichkeit in der Rechtsprechung des höchsten deutschen Steuergerichts.

83) Jaenke, Günter: Rechtssicherheit im Steuerrecht. In: Vom Rechtsschutz im Steuerrecht. Düsseldorf 1960, S. 43 ff. (65), der dort u.a. auch Hartz, Wilhelm: a.a.O., S. 81 zitiert.

84) Vgl. dazu etwa: Spitaler, Armin: Beiträge..., a.a.O., S. 106 ff.

85) Spitaler, Armin: Beiträge..., a.a.O., S. 106

86) Schmölders, Günter: Allgemeine Steuerlehre. 3.Aufl., Berlin 1958, S. 45

87) Gerloff, Wilhelm: a.a.O., S. 272

88) Schmölders, Günter: Allgemeine Steuerlehre, a.a.O., S. 45 zitiert Amonn, Alfred: a.a.O., S. 3-14

89) Kruse, Heinrich Wilhelm: Gesetzmäßige Verwaltung, tatbestandsmäßige Besteuerung. In: Vom Rechtsschutz im Steuerrecht. Düsseldorf 1960, S. 93 ff. (112), vgl. auch Eckhardt, Walter: a.a.O., S. 134

90) Spitaler, Armin: Rechtssicherheit, Zweckmäßigkeit..., a.a.O., S. 147

91) Eckhardt, Walter: a.a.O., S. 134

92) Als Belege seien hier das Urteil des Ersten Senats vom 1. Juli 1953 - 1 BvL 23/51 - BVerfGE 2, 380 und das Urteil des Zweiten Senats vom 19. Dezember 1961 - 2 BvL 6/59 - BVerfGE 13, 261 genannt. Der Erste Senat hat seiner Entscheidung u.a. folgende Leitsätze vorangestellt: "Zu den Leitideen des Grundgesetzes... gehört das Rechtsstaatsprinzip. Das Rechtsstaatsprinzip enthält als wesentlichen Bestandteil die Gewährleistung der Rechtssicherheit; diese verlangt nicht nur einen geregelten Verlauf des Rechtsfindungsverfahrens, sondern auch einen Abschluß, dessen Rechtsbeständigkeit gesichert ist." In der Begründung heißt es dazu dann sogar auf S. 403: "Rechtsfriede und Rechtssicherheit sind von so zentraler Bedeutung für die Rechtsstaatlichkeit, daß um ihretwillen die Möglichkeit einer im Einzelfall vielleicht unrichtigen Entscheidung in Kauf genommen werden muß." In der zitierten Entscheidung vom 19. Dezember 1961, mit der der Zweite Senat die verbösernde Rückwirkung von Steuergesetzen für verfassungswidrig erklärt hat, wird die Rechtssicherheit auf S. 271 ebenfalls als ein wesentliches Element des Rechtsstaatsprinzips bezeichnet und dazu ausgeführt: "Der Staatsbürger soll die ihm gegenüber möglichen staatlichen Eingriffe voraussehen und sich dementsprechend einrichten können; er muß darauf vertrauen können, daß sein dem geltenden Recht entsprechendes Handeln von der Rechtsordnung mit allen ursprünglich damit verbundenen Rechtsfolgen anerkannt bleibt."

93) Vgl. etwa die Urteile des BFH vom 1. August 1958 - VI 13/57 U - BStBl 1958 III S. 390 und vom 14. August 1958 - I 39/57 U - BStBl 1958 III S. 409; ferner sei hier noch einmal an die oben im Abschnitt "Motivation steuerlicher Wahlrechte" in den Anmerkungen 37 und 38 bereits zitierten BFH-Entscheidungen erinnert.

94) Vgl. Kummer, Wolfgang: Rechtssicherheit als Grundlage der steuerlichen Wahlrechte. In: Wpg 1961, S. 422 ff.

95) Vgl. zum folgenden das Kapitel "Der Zweck des Rechts" bei Radbruch, Gustav: a.a.O., S. 146 ff.

96) Radbruch, Gustav: a.a.O., S. 146

97) Radbruch, Gustav: a.a.O., S. 151

98) Vgl. Radbruch, Gustav: a.a.O., S. 151

99) Coing, Helmut: a.a.O., S. 144

100) Felix, Günther: Steuerrecht und Verwaltungsrecht. In: Gegenwartsfragen des Steuerrechts. Festschrift für Armin Spitaler. Köln 1958, S. 135 ff. (146)

101) Blumenstein, Ernst: Die Rechtsordnung der öffentlichen Finanzwirtschaft. In: HdF 1. Band. 2.Aufl., Tübingen 1952, S. 99 ff. (109)

102) Das war jedoch nicht zu allen Zeiten so. Gelegentlich konnte die Besteuerung vielmehr auch auf der Basis der Freiwilligkeit durchgeführt werden. Lotz berichtet darüber: "Am vornehmsten war dies bis 1876 im Bremer Vermögensschoß verwirklicht, bei welchem sich die Bürger selbst einschätzten und ohne weitere behördliche Kontrolle ihre Steuerzahlung in eine verschlossene Büchse ablieferten, mit dem Erfolg, daß zureichende und steigende Einnahmen für das Gemeinwesen einkamen." (Lotz: Steuern. In: RGG 2.Aufl., 5.Band, Tübingen 1931, Sp. 796 ff. - 798 -)

103) Hayek, F.A.: Die Ursachen der ständigen Gefährdung der Freiheit. In: ORDO. 12.Band. Düsseldorf und München 1960/1961, S. 103 ff. (108)

104) Coing, Helmut: a.a.O., S. 135

105) Hayek, F.A.: a.a.O., S. 103

106) Coing, Helmut: a.a.O., S. 134

107) Auf die im Rahmen der Sozialen Marktwirtschaft notwendigen Beschränkungen dieser Freiheit bleibt noch hinzuweisen.

108) Eucken, Walter: Grundsätze der Wirtschaftspolitik. Hamburg 1959, S. 156

109) Paulsen, Andreas: Allgemeine Volkswirtschaftslehre. Band 1: Grundlegung, Wirtschaftskreislauf. 4.Aufl., Berlin 1962, S. 32

110) Paulsen, Andreas: Soziale Gerechtigkeit als Wertnorm der Wirtschaftsordnung. München 1948, S. 10

111) Schneider, Erich: Einführung in die Wirtschaftstheorie. 1.Teil. Theorie des Wirtschaftskreislaufs. 9.Aufl., Tübingen 1961, S. 19

112) Schmölders, Günter: Die Notwendigkeit der organischen Steuerreform. In: FA N.F. Band 14, S. 21 ff. (22)

113) Schmölders, Günter: Steuersystem und Wettbewerbsordnung. In: ORDO. 3.Band. Godesberg 1950, S. 135 ff. (136)

114) Vgl. hierzu Schiller, Karl: Wirtschaftspolitik. In: HdSw 44.Lfg. Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1962, S.210 ff. (213)

115) Eucken, Walter: a.a.O., S. 156

116) Neben dieser vor allem von Eucken und Schmölders verwendeten Bezeichnung finden sich bei anderen Autoren zur Kennzeichnung der gleichen Ordnung Begriffe wie z.B. freie Wirtschaft (Schmalenbach), freie Verkehrswirtschaft (Paulsen), Marktwirtschaft (Ritschl).

117) Eucken, Walter: a.a.O., S. 26

118) Vgl. auch Marx, August: Wirtschaftsgesinnung. In: HWB 3.Aufl., Band 4, Stuttgart 1962, Sp. 6387 ff. Dort heißt es Sp. 6387: "Jede menschliche Tätigkeit ist im freien und bewußten Vollzug intentionaler Art. Notwendigerweise geht ihr die planende Überlegung voraus; ebenso notwendig ist dieses Tun teleologisch ausgerichtet. Die wirtschaftliche Tätigkeit des Menschen ist hiervon keineswegs ausgenommen."
Ferner sei auf Hensel, K.Paul: Planwirtschaft. In: HdSw 8.Band, Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1964, S. 325 ff. hingewiesen. Er schreibt auf S. 325: "Planung wirtschaftlichen Geschehens ist wegen der Knappheit wirtschaftlicher Güter seinsnotwendig; alles Wirtschaften ist seinem Wesen nach disponiertes, kalkuliertes, zweckbestimmtes und somit geplantes Geschehen. Das Moment der Planung ist bereits mit dem Begriff des Wirtschaftens untrennbar verbunden."

119) Eucken, Walter: a.a.O., S. 28

120) Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre. Erster Band. Die Produktion. 8./9. Aufl., Berlin, Göttingen, Heidelberg 1963, S. 342 f.

121) Eucken, Walter: a.a.O., S. 28

122) Böhm, Franz: Die Idee des Ordo im Denken Walter Euckens. In: ORDO. 3.Band. Godesberg 1950, S.XV ff. (XV f.)

123) Schmölders kennzeichnet die öffentliche Finanzwirtschaft als Planwirtschaft und beschreibt deren Besonderheiten wie folgt:"Das wichtigste Wesensmerkmal der öffentlichen Finanzwirtschaft, das ihre Eigenart und ihren Unterschied sowohl der unternehmerischen Wirtschaft als auch dem pri-

vaten Haushalt gegenüber am prägnantesten kennzeichnet, ist vielmehr ihr Ablauf nach einem in Ausgaben und Einnahmen im voraus festgelegten Plan; die öffentliche Finanzwirtschaft ist ihrem Wesen nach echte Planwirtschaft." Schmölders, Günter: Finanzwissenschaft. In: HdW Band 2 Volkswirtschaft. Köln und Opladen 1959, S. 1249 ff. (1260)

124) zitiert bei Schmölders, Günter: Allgemeine Steuerlehre, a.a.O., S. 36

125) Recktenwald, Horst Claus: Steuerinzidenzlehre. Berlin 1958, S. 28

126) Auch hier werden in der Literatur neben dem von Eucken geprägten Begriff zahlreiche andere Termini verwendet, z.B. totale Zwangswirtschaft (Paulsen), Zwangswirtschaft oder staatliche Befehlswirtschaft (Erhard) oder einfach Planwirtschaft (Schmölders). Auch Schmalenbach spricht von der sog. Planwirtschaft, nennt diese Bezeichnung aber einen Witz der Weltgeschichte, "denn überall wo man die freie Wirtschaft durch sog. Planwirtschaft verdrängt hat, hob eine bisher nicht gekannte Planlosigkeit an." (Schmalenbach, Eugen: Der freien Wirtschaft zum Gedächtnis. 3.Aufl. bearbeitet von Dr.Richard Bauer. Köln und Opladen 1958, S. 95)

127) Vgl. Paulsen, Andreas: Der Verbrauch und die Wirtschaftsordnungen. In: JNatStat Band 161. Stuttgart 1949, S.90 ff.; dort werden diese beiden gleichrangigen Grundformen der Wirtschaftsordnung auf S. 102 als Idealtypen bezeichnet und den in der Realität beobachteten Mischformen gegenübergestellt.

128) Vgl. hinsichtlich dieser Begriffe Grochla, Erwin: Betrieb und Wirtschaftsordnung. Berlin 1954

129) Ritschl, Hans: Wirtschaftsordnung. In: HdSw 44.Lieferung Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1962, S. 189 ff. (190)

130) Eine Systematisierung der möglichen Typen aus betriebswirtschaftlicher Sicht findet sich bei Grochla, Erwin: a.a.O., S. 46 ff.

131) "Die Politik der Sozialen Marktwirtschaft stand seit dem Tage der Währungsreform unter der Leitidee, auf dem Boden einer freien Wettbewerbswirtschaft persönliche Freiheit, wachsenden Wohlstand und soziale Sicherheit in Einklang zu bringen." Ludwig Erhard: Deutsche Wirtschaftspolitik. Der Weg der Sozialen Marktwirtschaft. Düsseldorf - Wien; Frankfurt a.Main 1962, S. 476

132) Böhm, Franz: Freiheitsordnung und soziale Frage. In: Grundsatzfragen der Wirtschaftsordnung. Ein Vortragszyklus veranstaltet von der Wirtschafts- und Sozialwis-

senschaftlichen Fakultät der Freien Universität Berlin. Sommersemester 1953. Berlin 1954. S. 71 ff. (75)

133) Hensel (a.a.O., S. 327) schätzt die Zahl der am Planungsvorgang beteiligten Personen in der Bundesrepublik Deutschland auf nahezu 22 Millionen. Davon entfallen nach seinen Angaben fast 18 Millionen auf private und gesellschaftliche Haushalte, etwa 3,4 Millionen auf Betriebe und über 25 000 auf öffentliche Haushaltungen.

134) Erhard, Ludwig: a.a.O., S. 543

135) Schneider, Erich: a.a.O., S. 17

136) Böhm, Franz: Freiheitsordnung und soziale Frage. a.a.O., S. 75

137) Vgl. Pohmer, Dieter: Zur Abstimmung des Steuersystems auf die Wirtschaftsordnung. In: FA N.F. Band 15, S. 373 ff. (375)

138) Wöhe, Günter: Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre - eine spezielle Betriebswirtschaftslehre? In: ZfhF 1961, S. 49 ff. (50)

139) Pohmer, Dieter: Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Teildisziplin der Betriebswirtschaftslehre. In: Prüfung und Besteuerung der Betriebe. Festschrift für Wilhelm Eich zu seinem 70. Geburtstag. Berlin 1959, S. 215 ff. (224)

140) Vgl. z.B. den Bericht des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen: Organische Steuerreform. Bonn 1953, S. 15 ff. Dort heißt es auf S. 17: "Daß auch mit stark angespannten Steuern eine Marktwirtschaft bestehen kann, ist eine durch die Erfahrung bewiesene Tatsache. Die Erfahrung lehrt aber auch, daß die Besteuerung die marktwirtschaftlichen Spielregeln gefährden und teilweise sogar außer Kraft setzen kann. Ist also ein marktwirtschaftliches System gewollt, so muß bei der Gestaltung des Steuersystems darauf Bedacht genommen werden, eine solche Auswirkung zu vermeiden oder auf ein Mindestmaß zu beschränken. Das gegenwärtige Steuersystem lenkt vielfach die unternehmerischen Entschließungen auf Wege, die den marktwirtschaftlichen Ordnungsprinzipien widersprechen. Diese schädliche Wirkung des jetzigen Steuersystems zu beheben, kommt praktisch einer positiven Förderung der marktwirtschaftlichen Ordnung gleich." Aus dem sehr umfangreichen Schrifttum zu dieser Frage vgl. ferner etwa Fischer, Curt Eduard: Die unorganische Steuerordnung. In: FA N.F. Band 14, S. 647 ff.

141) Pohmer, Dieter: Zur Abstimmung..., a.a.O., S. 374

142) Vgl. Anmerkung 138

143) Den Steuern und Abgaben kommt vor allem für die Finanzplanung der Betriebe eine ganz besondere Bedeutung zu. Vgl. dazu das ausführliche Kapitel "Grundlagen für die Planung der Ausgaben für Steuern und Abgaben" bei Kortzfleisch, Gert von: Die Grundlagen der Finanzplanung. Berlin 1957, S. 198 ff. Dort werden für die Sonderstellung der Steuern im Rahmen der unternehmerischen Finanzplanung drei Gründe genannt, nämlich

1) der relativ hohe Anteil an den Gesamtausgaben,

2) die strenge Termingebundenheit dieser Ausgaben,

3) die fehlende Gegenleistung.

144) Vgl. hierzu auch die Behandlung der mit der Planung zusammenhängenden Fragen in dem Abschnitt "Zur Frage der Verhaltensweisen gegenüber steuerlichen Wahlrechten" im theoretischen Teil dieser Arbeit.

145) Vgl. hierzu und zum folgenden Koch, Helmut: Betriebliche Planung. Wiesbaden 1961; ferner: Grochla, Erwin: Planung, betriebliche. In: HdSw 8.Band. Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1964, S. 314 ff.

146) In besonderen Härtefällen kann hier allerdings durch eine Stundung geholfen werden.

147) Vgl. den Abschnitt: Das Element des Risikos in der Wahlentscheidung.

148) Dazu lesen wir bei Röpke, Wilhelm: Die Lehre von der Wirtschaft. 8.Aufl., Erlenbach - Zürich und Stuttgart 1958, S. 292: "Da nun wahrscheinlich die Furcht vor Verlust immer größer ist als das Streben nach Gewinn, kann man sagen, daß unser Wirtschaftssystem letzten Endes durch den Konkurs reguliert wird."

149) Schmölders, Günter: Steuersystem und Wettbewerbsordnung, a.a.O., S. 142

150) Hier sei an die zahlreichen Bilanzierungswahlrechte (Abschreibungsfreiheiten, Rückstellungsmöglichkeiten, Bildung von "steuerfreien" Rücklagen) erinnert, die es gegenwärtig im deutschen Steuerrecht gibt und denen in der Praxis eine ganz besondere Bedeutung zukommt. Voraussichtlich werden sich die steuerlichen Wahlrechte aber auch in Zukunft schon deshalb bevorzugt an die Unternehmer wenden, weil diese einen wesentlichen Teil des gesamten Steueraufkommens aufzubringen haben.

151) Erhard, Ludwig: a.a.O., S. 487

152) Dazu heißt es bei Fischer, Curt Ed.: Steuersystem und Wirtschaftsordnung, in: ZfhF 1954, S. 133 ff. auf S. 142 f.: "Eine Ordnung der Wirtschaft nach den Grundsätzen einer auf privatem Eigentum aufgebauten, freien Marktwirtschaft bedeutet, daß die private Unternehmerinitiative von jeder staatlichen Bevormundung hinsichtlich Produktionsrichtung, Produktionsmenge und Preis befreit ist und ihre Impulse allein aus dem Urteil des Marktes erhält. Das bedeutet weiter, daß höchstmögliche Gewinnerzielung nicht nur legal, sondern 'system-immanent' ist. Das mit dem freien Wettbewerb verbundene Unternehmerrisiko kann vom Unternehmer nur getragen werden, wenn die Unternehmungen einen Teil ihrer Gewinne in Form von liquiden oder mittelfristigen Mitteln als Risikopolster im Betrieb ansammeln können."

153) An dieser positiven Beurteilung wird auch durch die Tatsache, daß man natürlich zur Erreichung des gleichen Zieles auch andere Mittel verwenden könnte - etwa die Besteuerung nach einem mehrjährigen Durchschnitt -, nichts geändert.

154) Vgl. hierzu auch die Ausführungen zur Typologie der steuerlichen Wahlrechte im theoretischen Teil dieser Arbeit. Dort wurde abschließend darauf aufmerksam gemacht, daß im deutschen Steuerrecht den materiellen oder variablen sowie den autonomen oder beschränkt terminfreien Wahlrechten gegenwärtig eine besondere Bedeutung zukommt.

155) Pohmer, Dieter: Grundlagen..., a.a.O., S. 67

156) Diese Allgemeinheit läßt sich sowohl durch eine Erweiterung des Personenkreises der Wahlberechtigten als auch durch eine weitere Fassung der Voraussetzungen, unter denen gewählt werden darf, erreichen.

157) Vgl. hierzu den Abschnitt: Das Postulat der Steuergerechtigkeit. Dort wurde als erste Maxime der Gerechtigkeit die Allgemeinheit genannt. Wenn man daher im Zuge der Einführung von Wahlrechten auf die Verwirklichung einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (Grundsatz der Verhältnismäßigkeit) verzichtet, so muß dies wenigstens allgemein geschehen. Dabei handelt es sich gewissermaßen um eine Mindestforderung der Gerechtigkeit.

158) Dabei müßte vielleicht auch darauf geachtet werden, daß der Wahlbereich der einzelnen Norm nicht allzu eng begrenzt wird.

159) Vgl. dazu Västhagen, Nils: Das Experiment der Abschreibungsfreiheit in Schweden. Wiesbaden 1961

160) Vgl. dazu Mutén, Leif: Steuern und Konjunktur-Erfahrungen aus Schweden. In: DStR 1962/63, S. 181 ff.

161) Vgl. dazu auch die Begründung der schwedischen Abschreibungsfreiheit, in der seinerzeit u.a. ausgeführt worden ist, eine derartige liberale Maßnahme sei wünschenswert, um "Anlässe zu Zwistigkeiten zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde aus der Welt zu schaffen", "ebenso aber auch wegen der von einer solchen Maßnahme zu erwartenden Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens." (zitiert bei Västhagen, Nils: a.a.O., S. 72)

L e b e n s l a u f

Am 24. März 1934 wurde ich als Sohn des Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters Wolfgang Kummer und seiner Ehefrau Käte, geb. Kummer, in Berlin-Lankwitz geboren.

Nach dem Besuch der Grundschule und der Askanischen Schule, Oberschule wissenschaftlichen Zweiges, zu Berlin-Tempelhof bestand ich dort im Frühjahr 1953 die Reifeprüfung mit der Gesamtnote "gut".

Nach Absolvierung meines ersten Praktikantenhalbjahres in der Praxis meines Vaters begann ich im Wintersemester 1953/54 an der Freien Universität Berlin mit dem Studium der Betriebswirtschaftslehre. Meine wissenschaftliche Ausbildung verdanke ich vor allem den Herren Professoren Dr. Karl Christian Behrens, Dr. Kurt Berger, Dr. Erich Gisbert und Dr. Andreas Paulsen sowie Herrn Professor Dr. Wilhelm Eich, bei dem ich auch meine Diplomarbeit über das Thema "Der gespaltene Körperschaftsteuertarif" schrieb. Im Juli 1958 bestand ich das Diplomexamen für Betriebswirte an der Freien Universität Berlin mit dem Gesamtprädikat "gut".

Seitdem bin ich in der Praxis meines Vaters tätig, mit dem ich im Jahre 1959, nach meiner Zulassung als Helfer in Steuersachen (Steuerbevollmächtigter) mit Zustimmung der Wirtschaftsprüferkammer eine Sozietät bildete.

Neben der praktischen Berufstätigkeit besuchte ich weiter laufend Fachvorlesungen und Seminare, um auf diese Weise meine theoretischen Kenntnisse zu vertiefen. Die ersten Jahre nach meinem Diplomexamen benutzte ich außerdem zu einem Studium generale, und zwar hörte ich vor allem theologische und philosophische Vorlesungen bei den Herren Professoren D. Helmut Gollwitzer und Dr. Wilhelm Weischedel. Seit 1961 bin ich mit der Arbeit an meiner Dissertation beschäftigt.

In meiner Freizeit habe ich mich als langjähriges Mitglied des erweiterten Vorstandes der Wilhelm-Foerster-Sternwarte dem Aufbau der Berliner Volkssternwarte sowie der Wiedererrichtung des Berliner Planetariums gewidmet.